ΕΦΗΜΕΡΙΣ ΤΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΕΩΣ

ΤΗΣ ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑΣ

ΤΕΥΧΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ — Αρ. Φύλλου 1196

22 Ιουνίου 2015

ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Αριθμ. ΠΟΛ. 1124

Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, Φ.Ε.Κ. 170Α΄), σχετικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α΄).

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν, καθώς και τα υπ' αριθμ. 1548.ΕΞ/24.9.2014, 1802οικ./23.10.2014, 1933ΕΞ/10.11.2014, 203οικ/10.2.2015, 1152οικ./5.6.2015 και 1225/15.6.2015 έγγραφα της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων.

2. Τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν.

3. Τις διατάξεις των άρθρων 21, 22, 23, 24, 25, 27, 28, 30, 31, 32, 36 και 37 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν.

4. Τις διατάξεις της παρ. 40 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις της παρ. 20 του άρθρου 1 του Ν. 4254/2014 (Φ.Ε.Κ. 85Α΄).

5. Τις διατάξεις των άρθρων 4 και 5 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν.

6. Τις διατάξεις του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 (Φ.Ε.Κ. 167Α΄), όπως ισχύουν.

7. Τις διατάξεις του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α΄) «Εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με την Οδηγία 2006/43/ΕΚ περί υποχρεωτικών ελέγχων των ετήσιων και των ενοποιημένων λογαριασμών, για την τροποποίηση των Οδηγιών 78/660/ΕΟΚ και 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου και για την κατάργηση της Οδηγίας 84/253/ΕΟΚ του Συμβουλίου και άλλες διατάξεις».

8. Τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920 (Φ.Ε.Κ. 37Α΄), όπως ισχύουν.

9. Τις διατάξεις του Ν. 3190/1955 (Φ.Ε.Κ. 91Α΄), όπως ισχύουν.

10. Τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 (Φ.Ε.Κ. 45Α΄), όπως ισχύουν.

11. Τις διατάξεις του άρθρου 62 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν.

12. Τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. 170Α΄), όπως ισχύουν.

13. Την υπ' αριθμ. 57971/1060/20.12.2010 (Φ.Ε.Κ. 2170Β΄) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

14. Την υπ' αριθμ. 20/25.6.2014 πράξη του Υπουργικού Συμβουλίου (Φ.Ε.Κ. 360/ΥΟΔΔ/25.6.2014) σχετικά με την επιλογή και το διορισμό Γενικού Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

15. Τις διατάξεις της υποπαραγράφου Ε2 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του Ν. 4093/2012 (Φ.Ε.Κ. 222Α΄) «Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016. Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016», όπως ισχύουν.

16. Την αριθμ. Δ6Α 1015213ΕΞ2013/28.1.2013 (Φ.Ε.Κ. 130Β΄) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων στον Γενικό Γραμματέα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών», όπως ισχύει.

17. Την αριθμ. Δ6Α 1036682ΕΞ2014 (Φ.Ε.Κ. Β΄ 478/2014, 558/2014 και 697/2015) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης"», όπως ισχύει.

18. Το γεγονός ότι από την απόφαση αυτή, δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, αποφασίζουμε:

Άρθρο 1
Ετήσιο Πιστοποιητικό και Πρόγραμμα Ελέγχου

1. Το «Ετήσιο Πιστοποιητικό» που προβλέπεται στο άρθρο 65Α του Ν. 4174/2013, αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, των οποίων οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά, βάσει γενικών ή ειδικών διατάξεων της ισχύουσας νομοθεσίας, από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α΄) και εκδίδεται μετά από έλεγχο για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων

που διενεργείται από τα ως άνω πρόσωπα και ελεγκτικά γραφεία.

Από την ως άνω διάταξη εξαιρούνται οι ανώνυμες εταιρείες, οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων των οποίων, αν και οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία που είναι εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του Ν. 3693/2008 (Φ.Ε.Κ. 174Α΄), τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ ετησίως.

2. Στις ανώνυμες εταιρείες, στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και στα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων για τα οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό πιστοποιητικό, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρούσα, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο από πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ έως σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που έχουν πραγματοποιήσει κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

3. Ο έλεγχος για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία πραγματοποιείται επί συγκεκριμένων φορολογικών αντικειμένων, που προσδιορίζονται σε πρόγραμμα ελέγχου, σύμφωνα με το παράρτημα ΙΙΙ της παρούσας, το οποίο εκδίδεται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) κατόπιν γνωμοδότησης της Επιτροπής Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (Ε.Λ.Τ.Ε.) και είναι σύμφωνο με τα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, "Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης".

4. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης υπογράφεται είτε από το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την Έκθεση ελέγχου των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων ή από άλλο Νόμιμο Ελεγκτή, ο οποίος όμως υποχρεωτικά ανήκει στο ίδιο ελεγκτικό γραφείο με το Νόμιμο Ελεγκτή που υπογράφει την προαναφερθείσα Έκθεση.

5. Όταν τον έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων έχουν αναλάβει να τον εκτελέσουν από κοινού Νόμιμοι Ελεγκτές από δύο ξεχωριστά ελεγκτικά γραφεία, η διεξαγωγή της εργασίας για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού διέπεται από όρους παρόμοιους με αυτούς του από κοινού εκτελούμενου ελέγχου της οικονομικής διαχείρισης.

Άρθρο 2
Υπεύθυνοι για τη σύνταξη και την αλήθεια
των φορολογικών εγγράφων

1. Υπεύθυνες για τη σύνταξη όλων των φορολογικών εγγράφων των ελεγχόμενων επιχειρήσεων είναι οι διοικήσεις τους.

2. Ο προσδιορισμός των φορολογικών αναμορφώσεων των αποτελεσμάτων με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται θα πρέπει να προκύπτει αναλυτικά από τα τηρούμενα βιβλία.

Άρθρο 3
Περιεχόμενο Ετήσιου Πιστοποιητικού

1. Το «Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό» των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων αποτελείται από την «Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης» και το «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων».

2. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης συντάσσεται σύμφωνα με τα υποδείγματα που επισυνάπτονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας και διέπεται από το πλαίσιο που προβλέπεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

3. Η ως άνω Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης καλύπτει όλα τα αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, υποχρεούνται να εκτελέσουν όλες τις εργασίες που αναλύονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας.

4. Ελεγκτικά ζητήματα που δεν καλύπτονται από την παρούσα απόφαση και το πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ θα αντιμετωπίζονται σύμφωνα με το πλαίσιο που προδιαγράφεται από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

5. Αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης αποτελεί το «Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφορικών Στοιχείων» του Παραρτήματος ΙΙ της παρούσας, στο οποίο περιλαμβάνονται πληροφοριακά στοιχεία για την ελεγχόμενη επιχείρηση, καθώς και η ανάλυση των ευρημάτων που προκύπτουν από τον έλεγχο της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Σχέδιο του Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού υποβάλλεται στην ελεγχόμενη επιχείρηση, οπωσδήποτε μετά την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος και το αργότερο μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του έβδομου (7ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Η ελεγχόμενη επιχείρηση διατυπώνει εγγράφως προς το Νόμιμο Ελεγκτή τις παρατηρήσεις της επί των ευρημάτων του ελέγχου, εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την ημερομηνία υποβολής σε αυτήν του σχεδίου της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης.

7. Το Ετήσιο Φορολογικό Πιστοποιητικό γνωστοποιείται εγγράφως στην ελεγχόμενη επιχείρηση και οριστικοποιείται με την ηλεκτρονική υποβολή της στο Υπουργείο Οικονομικών και συγκεκριμένα στη βάση δεδομένων που τηρεί η Γ.Γ.Δ.Ε., στην οποία έχουν πρόσβαση οι Νόμιμοι Ελεγκτές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που εκδίδουν και τα ελεγκτικά γραφεία μόνο για τις Εκθέσεις που εκδίδονται από τα μέλη τους, καθώς και οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις μόνο για τα στοιχεία που τις αφορούν. Η ως άνω ηλεκτρονική υποβολή πραγματοποιείται έως το τέλος του έβδομου (7ου) μήνα από τη λήξη της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας απόφασης, η ως άνω υποβολή πραγματοποιείται έως την 30/9/2015.

Άρθρο 4
Τεκμηρίωση ελέγχου εφαρμογής
των φορολογικών διατάξεων από τους Νόμιμους
Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία

1. Για κάθε Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται στην τήρηση αναλυτικού φακέλου τεκμηρίωσης του διενεργηθέντος ελέγχου για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί υποχρεωτικά το «Προσάρτημα αναλυτικών

πληροφοριακών στοιχείων», στο οποίο αναλύονται και τεκμηριώνονται συγκεντρωτικά τα ευρήματα που περιλαμβάνονται στην Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης και διατυπώνονται οι σχετικές παρατηρήσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης.

2. Στον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον οποίο περιλαμβάνονται σε διακριτά τμήματα όλες οι εργασίες προγραμματισμού, εκτέλεσης και ολοκλήρωσης του ελέγχου φορολογικής συμμόρφωσης, περιγράφεται αναλυτικά η ελεγκτική εργασία των Νόμιμων Ελεγκτών με τεκμηρίωση, για κάθε φορολογικό αντικείμενο που εξετάζεται, των ευρημάτων του ελέγχου, είτε αυτά αφορούν πλήρη συμμόρφωση της ελεγχόμενης επιχείρησης με τη φορολογική νομοθεσία, είτε αφορούν παραβάσεις σε επιμέρους τομείς.

3. Μέρος της ελεγκτικής τεκμηρίωσης αποτελεί και το συμπληρωμένο πρόγραμμα ελέγχου, το οποίο θα πρέπει να έχει υπογραφεί από τον υπεύθυνο Νόμιμο Ελεγκτή. Για κάθε ελεγκτικό βήμα, που περιγράφεται στο πρόγραμμα ελέγχου, θα πρέπει να υπάρχει αντίστοιχη παραπομπή στο φάκελο ελέγχου όπου να αναλύονται τουλάχιστον τα ακόλουθα:

α) Μεθοδολογία επιλογής δείγματος (αν δεν ορίζεται από το πρόγραμμα)

β) Αναλυτική περιγραφή εκτελεσθείσας εργασίας

γ) Ευρήματα που προέκυψαν από την ελεγκτική εργασία

δ) Τελικό συμπέρασμα ελέγχου.

4. Η τεκμηρίωση των ανωτέρω, σε όσες περιπτώσεις δεν ορίζεται διαφορετικά από την παρούσα, θα πραγματοποιείται στο γενικότερο πλαίσιο του Διεθνούς Προτύπου Εργασιών Διασφάλισης 3000 «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης». Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση θα πρέπει κατ' ελάχιστο να δίνει τη δυνατότητα σε έναν τρίτο ελεγκτή να επαληθεύσει την εκτελεσθείσα εργασία και το εξαχθέν συμπέρασμα.

5. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία υποχρεούνται να διατηρούν τον αναλυτικό φάκελο τεκμηρίωσης για όσο χρόνο έχει υποχρέωση η επιχείρηση να διαφυλάσσει τα βιβλία και στοιχεία της και υποχρεούνται να παρέχουν το σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης οποτεδήποτε αυτός ζητηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών. Σε κάθε περίπτωση ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι που διενεργούν το φορολογικό έλεγχο δύνανται να ζητήσουν από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο οποιαδήποτε πληροφορία κρίνεται απαραίτητη για τη σύνταξη της έκθεσης ελέγχου τους.

6. Η τεκμηρίωση του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία ολοκληρώνεται εξήντα (60) ημέρες μετά την υποβολή της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης στο Υπουργείο Οικονομικών, ανεξάρτητα αν από τον έλεγχο προέκυψαν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Άρθρο 5
Τύπος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

1. Ανάλογα με τον τύπο του συμπεράσματος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών, διακρίνονται οι ακόλουθες περιπτώσεις:

α) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, δεν προκύπτουν παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης χωρίς επιφύλαξη, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 1 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

β) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες, από τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, προκύπτουν θέματα για τα οποία αμφισβητείται η φορολογική τους μεταχείριση, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα έμφασης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 2 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

γ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με επιφύλαξη

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες από την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων προκύπτουν θέματα με επιφύλαξη, εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με θέματα επιφύλαξης, σύμφωνα με το Υπόδειγμα 3 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

δ) Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται, από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος ή με αρνητικό συμπέρασμα εκδίδεται Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης, σύμφωνα με τα Υποδείγματα 5 και 6 του Παραρτήματος Ι της παρούσας.

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος εκδίδουν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία και στην περίπτωση που δεν τους παρασχέθηκαν οι αναγκαίες πληροφορίες σχετικά με τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

Στην περίπτωση που διαπιστώνονται παραβάσεις της φορολογικής νομοθεσίας, που οδηγούν το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο στην έκδοση Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης με αρνητικό συμπέρασμα ή με αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος, οι νόμιμοι εκπρόσωποι της ελεγχόμενης επιχείρησης, καθώς και ο λογιστής-φοροτέχνης που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις, υποχρεούνται, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του πιστοποιητικού, να εκθέσουν εγγράφως τις απόψεις τους αναφορικά με τα ευρήματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Άρθρο 6
Οργανωτικό πλαίσιο, διαδικασίες εφαρμογής και παρακολούθηση των ελέγχων

1. Αρμόδια για το πλαίσιο της άντλησης της πληροφόρησης, της επικοινωνίας των εμπλεκόμενων και της επεξεργασίας των δεδομένων, που αφορούν τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, είναι η Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Η Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.Η-ΛΕ.Δ.) αναπτύσσει, συντηρεί και βελτιώνει ειδική εφαρμογή παρακολούθησης των ελέγχων αυτών.

3. Η εφαρμογή περιλαμβάνει μητρώα των ελεγχόμενων επιχειρήσεων, των ελεγκτικών γραφείων και των Νόμιμων Ελεγκτών που διενεργούν ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων και σε αυτήν αποθηκεύονται, κατά ελεγχόμενη επιχείρηση και διαχειριστική

περίοδο, οι Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης, τα οικεία «Προσαρτήματα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», καθώς και η αλληλογραφία που αφορά κάθε έλεγχο που διενεργείται.

4. Η εφαρμογή είναι σχεδιασμένη με τα πρότυπα ασφαλείας της Γ.Γ.Π.Σ. και οι χρήστες Νόμιμοι Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία έχουν πρόσβαση μόνο στις πληροφορίες που αφορούν τις επιχειρήσεις που οι ίδιοι ελέγχουν.

5. Η διαδικασία ενημέρωσης της εφαρμογής για έναν έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, σε ότι αφορά την επικοινωνία με το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, έχει ως εξής:

Ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, με την ανάληψη ενός ελέγχου οικονομικής διαχείρισης, που περιλαμβάνει και τη χορήγηση του «ετήσιου πιστοποιητικού», ενημερώνει υποχρεωτικά την εφαρμογή της Γ.Γ.Δ.Ε. για την ανάθεση ή μη του ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων.

6. Για την υλοποίηση των παραπάνω η Γ.Γ.Δ.Ε. διαθέτει υπηρεσίες ιστού (web services) με τις οποίες δίνεται η δυνατότητα καταχώρησης και ανάκτησης των Εκθέσεων Φορολογικών Συμμόρφωσης και των οικείων «Προσαρτημάτων αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων». Η δημιουργία των αρχείων XML που θα υποβάλλονται στη Γ.Γ.Δ.Ε., καθώς και το λογισμικό πελάτες (client) που θα χρησιμοποιηθεί για την υποβολή δεν αποτελεί αντικείμενο του έργου της Γ.Γ.Δ.Ε. και μπορεί να αναπτυχθεί από οποιονδήποτε ενδιαφερόμενο. Οι προδιαγραφές του αρχείου XML αναρτώνται στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε..

Άρθρο 7
Περιεχόμενο Εκθέσεων Φορολογικής Συμμόρφωσης

1. Η Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης αναφέρει τα στοιχεία που ορίζονται στο Παράρτημα Ι της παρούσας.

2. Τα ειδικά φορολογικά αντικείμενα που θα ελέγχονται από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία, εφόσον έχουν εφαρμογή στην ελεγχόμενη επιχείρηση, ορίζονται κάθε φορά στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ της παρούσας. Το πρόγραμμα ελέγχου περιλαμβάνει τα πιο κάτω κεφάλαια:

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

ΣΤ. Φορολογία Ακινήτων

ΣΤ.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

ΣΤ.2 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)

ΣΤ.3 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο.

Άρθρο 8
Λοιπά θέματα

1. Οι αμοιβές των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων, για τους ελέγχους εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων που διενεργούν, είναι διακριτές στο Τιμολόγιο που εκδίδουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση, προσδιορίζονται με βάση τα δεδομένα της αγοράς με ελεύθερη διαπραγμάτευση και εκπίπτονται από τα φορολογητέα έσοδα.

2. Γραπτά ερωτήματα των Νόμιμων Ελεγκτών και των ελεγκτικών γραφείων επί θεμάτων που ανακύπτουν κατά τον έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων υποβάλλονται από την Ε.Λ.Τ.Ε. στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, η οποία τα διαβιβάζει στις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών. Οι απαντήσεις επί των ερωτημάτων αποστέλλονται στην Ε.Λ.Τ.Ε., από τις αρμόδιες Διευθύνσεις του Υπουργείου Οικονομικών, με κοινοποίηση στη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης. Τυχόν καθυστέρηση απάντησης σε ερώτημα δεν αποτελεί λόγο καθυστέρησης ολοκλήρωσης των ως άνω ελέγχων από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. Σε περίπτωση που για κάποιο θέμα υπάρχει σοβαρή αμφιβολία για τον τρόπο αντιμετώπισής του από το Νόμιμο Ελεγκτή και το ελεγκτικό γραφείο, αυτή η αμφιβολία θα εκφραστεί ως θέμα έμφασης στην έκθεσή του.

3. Στην περίπτωση που μία ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης, παρότι πληροί τα κριτήρια για τον υποχρεωτικό της έλεγχο από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, δεν τους επιλέγει για τον έλεγχο της οικονομικής διαχείρισης και κατά συνέπεια για τον έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013.

4. Οι Νόμιμοι Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία έχουν υποχρέωση να αρνηθούν τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, εφόσον παρέχουν στην ελεγχόμενη επιχείρηση συμβουλευτικές υπηρεσίες φορολογικού περιεχομένου, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 20 του Ν. 3693/2008. Σε κάθε περίπτωση, η άσκηση του ως άνω ελέγχου από Νόμιμο Ελεγκτή και ελεγκτικό γραφείο είναι ασυμβίβαστη με το έργο του Λογιστή-Φοροτέχνη που υπογράφει τις οικονομικές καταστάσεις και τις φορολογικές δηλώσεις των επιχειρήσεων που ελέγχονται.

5. Την ευθύνη για την καταβολή διαφυγόντων φόρων, τελών, επιβαρύνσεων και προστίμων φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση. Οι επιπλέον υποχρεώσεις της ελεγχόμενης επιχείρησης μπορεί να προκύψουν αφενός κατά τον έλεγχο των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων και αφετέρου κατά το φορολογικό έλεγχο.

6. Εφόσον από μεταγενέστερο έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης προκύψουν πρόσθετες επιβαρύνσεις, σε σχέση με τα φορολογικά αντικείμενα που ορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου του Παραρτήματος ΙΙΙ, επιβάλλεται στο Νόμιμο Ελεγκτή και στο ελεγκτικό γραφείο διοικητικό πρόστιμο ύψους από δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και την ενδεχόμενη υποτροπή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, κατόπιν γνώμης της Ε.Λ.Τ.Ε., η οποία θα πρέπει να παρασχεθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από τη λήψη σχετικού εγγράφου από τη Φορολογική Διοίκηση με το οποίο θα γνωστοποιείται προς την Ε.Λ.Τ.Ε. η ελεγχόμενη επιχείρηση, ο Νόμιμος Ελεγκτής και το ελεγκτικό γραφείο, ανεξάρτητα αν οι

πρόσθετες επιβαρύνσεις θα καταβληθούν από την ελεγχόμενη επιχείρηση.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης από την ελεγχόμενη επιχείρηση των πρόσθετων επιβαρύνσεων και υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, οι ως άνω διοικητικές κυρώσεις κατά των Νόμιμων Ελεγκτών και ελεγκτικών γραφείων επιβάλλονται μετά την ολοκλήρωση της διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εξαιρουμένων των περιπτώσεων για τις οποίες ο χρόνος που απαιτείται για την απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών οδηγεί σε παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

7. Τα πρόστιμα, με ευθύνη του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, δημοσιοποιούνται στην ιστοσελίδα του Υπουργείου με αναφορά στο ύψος του προστίμου, την ελεγχόμενη επιχείρηση, το ελεγκτικό γραφείο που αφορούν και το Νόμιμο Ελεγκτή, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί προσωπικών δεδομένων.

Άρθρο 9
Έναρξη Ισχύος

1. Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για χρήσεις που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 40 του άρθρου 66 του Ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ι

Α.1 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ …………… και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό γραφείο]

Α.2 Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Συμπέρασμα

Με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο

πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό Γραφείο]

Α.3 Συμπέρασμα με επιφύλαξη

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ’ αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):
(συνοπτική αναφορά κατ’ είδος φόρου ή/και παράβασης).

1.

2.
3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση) περιπτώσεις που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα, τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό Γραφείο]

Α.4 Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέματα έμφασης

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **XX/XX/XXXX** μέχρι **XX/XX/XX** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη

Από την εκτέλεση της εργασίας μας διαπιστώσαμε ότι (τα εξής):

(συνοπτική αναφορά κατ' είδος φόρου ή/και παράβασης).
1.
2.

3.

Συμπέρασμα

Εκτός από την (τις) περίπτωση (περιπτώσεις) που αναφέρεται (αναφέρονται) στην παράγραφο «Βάση για συμπέρασμα με επιφύλαξη», με βάση την εκτελεσθείσα εργασία μας, δεν έχει περιέλθει στην αντίληψή μας οτιδήποτε που θα μας οδηγούσε στο συμπέρασμα ότι η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Θέματα Έμφασης

Χωρίς να διατυπώνουμε επιφύλαξη στο συμπέρασμά μας, σχετικά με τη φορολογική συμμόρφωση της Επιχείρησης, εφιστούμε την προσοχή σας στο (στα) παρακάτω φορολογικό (φορολογικά) ζήτημα (ζητήματα) που έχει (έχουν) ανακύψει κατά τη διενέργεια της ειδικής αυτής ελεγκτικής εργασίας και του (των) οποίου (οποίων) η αντιμετώπιση δεν έχει (έχουν) έως και την έκδοση της παρούσας έκθεσης, αποσαφηνισθεί, είτε με διάταξη νόμου είτε με ερμηνευτικές εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών :

1.
2.
3.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων» όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό Γραφείο]

Α.5 Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ……….. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αδυναμία έκφρασης συμπεράσματος

Εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο, «Βάση για Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος» δεν έχει καταστεί εφικτό να αποκτήσουμε επαρκή και κατάλληλα ελεγκτικά τεκμήρια για τη θεμελίωση του συμπεράσματός μας. Ως εκ τούτου δεν εκφέρουμε συμπέρασμα ως προς την συμμόρφωση της Επιχείρησης από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέχθησαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό Γραφείο]

Α.6 Αρνητικό Συμπέρασμα

Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης Ανεξάρτητου Νόμιμου Ελεγκτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Προς την Επιχείρηση ΑΒΓ με ΑΦΜ ………. και τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Διενεργήσαμε έλεγχο εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων σε φορολογικά αντικείμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013), με σκοπό τη διαπίστωση της φορολογικής συμμόρφωσης της Επιχείρησης ΑΒΓ (εφεξής η Επιχείρηση) για τη διαχειριστική χρήση από **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧΧΧ** μέχρι **ΧΧ/ΧΧ/ΧΧ** (οικονομικό έτος **xxxx**).

Ευθύνη της διοίκησης της Επιχείρησης

Η διοίκηση της ελεγχόμενης Επιχείρησης είναι υπεύθυνη για την ορθή τήρηση των προβλεπόμενων βιβλίων και στοιχείων, την έγκαιρη υποβολή των φορολογικών δηλώσεων, τον ορθό υπολογισμό των φόρων, την έγκαιρη καταβολή των φορολογικών υποχρεώσεών της και την εν γένει τήρηση της φορολογικής νομοθεσίας, διαμορφώνοντας μεταξύ άλλων όλες τις απαραίτητες εσωτερικές δικλείδες, που διασφαλίζουν τη συμμόρφωση της Επιχείρησης με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις.

Ευθύνη του ελεγκτή

Η δική μας ευθύνη είναι η διενέργεια του ελέγχου, για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης της ελεγχόμενης Επιχείρησης προς τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, με βάση το πρόγραμμα ελέγχου που περιλαμβάνεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων. Ο έλεγχος καλύπτει περιοριστικά τα αντικείμενα που περιλαμβάνονται στο εν λόγω πρόγραμμα και διενεργήθηκε σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης Πέραν Ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης», καθώς και με τα οριζόμενα στο πρόγραμμα αυτό. Θεωρούμε ότι τα ελεγκτικά στοιχεία που έχουμε συγκεντρώσει είναι επαρκή και κατάλληλα για τη θεμελίωση και την τεκμηρίωση της παρούσας έκθεσης και είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών οποτεδήποτε ζητηθούν.

Βάση για αρνητικό συμπέρασμα
[Περιγραφή θέματος/(ή θεμάτων)]

Αρνητικό συμπέρασμα

Κατά τη γνώμη μας, εξαιτίας της σημαντικότητας του θέματος (ή των θεμάτων) που μνημονεύεται (μνημονεύονται) στην παράγραφο «Βάση για Αρνητικό Συμπέρασμα», η Επιχείρηση δεν έχει συμμορφωθεί από κάθε ουσιώδη άποψη, με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τα φορολογικά αντικείμενα τα οποία καθορίζονται στο πρόγραμμα ελέγχου που προβλέπεται στην υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Περιορισμός χρήσης

Η παρούσα έκθεση είναι εμπιστευτική και καταρτίζεται αποκλειστικά στο πλαίσιο των υποχρεώσεων της Επιχείρησης έναντι του Υπουργείου Οικονομικών, ως εκ τούτου η Έκθεση αυτή δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί για οποιοδήποτε άλλο σκοπό.

Αναφορά επί λοιπών θεμάτων

Πληροφορίες για την ελεγχόμενη Επιχείρηση, τα αντικείμενα που ελέγχθηκαν και τις διαπιστώσεις για κάθε επιμέρους αντικείμενο περιλαμβάνονται στο επισυναπτόμενο «Προσάρτημα αναλυτικών πληροφοριακών στοιχείων», όπως αυτό προκύπτει από την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων.

Έδρα Ελεγκτή [πόλη],
[ημερομηνία]
[Ονοματεπώνυμο]
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτή]

[Ελεγκτικό Γραφείο]
[Διεύθυνση]
ΑΜ ΣΟΕΛ [Ελεγκτικό Γραφείο]

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙ
«Προσάρτημα Αναλυτικών Πληροφοριακών Στοιχείων»

ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	
ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΗΣ	
Ελεγκτικό Γραφείο:	
ΑΦΜ Ελεγκτικού Γραφείου:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Νόμιμος Ελεγκτής:	
Διεύθυνση ελεγκτικού γραφείου:	
ΑΦΜ Νόμιμου Ελεγκτή:	
Αριθμός Μητρώου ΣΟΕΛ:	
Επωνυμία ελεγχόμενης επιχείρησης:	
ΑΦΜ ελεγχόμενης επιχείρησης:	
Ελεγχόμενη περίοδος:	
Οικονομικό έτος:	
Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης:	
Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών;	
Αμοιβή για το Φορολογικό Πιστοποιητικό:	
Θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω της μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης.	
ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ	
Νομική Μορφή:	
Έτος ίδρυσης:	
Αριθμός Μητρώου Εμπορικών Εταιρειών:	
Έδρα (Πόλη):	
Διεύθυνση Έδρας:	
Βασική δραστηριότητα:	
Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας:	
Κ.Α.Δ.:	
Αντικείμενο εργασιών:	
Ανήκει σε Όμιλο;	
Επωνυμία Μητρικής:	
Χώρα Έδρας Μητρικής:	
Ο Όμιλος περιλαμβάνει και εταιρείες στο εξωτερικό;	
Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό:	
Είναι εισηγμένη;	

ΠΟΣΟΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΚΑΙ ΣΥΓΚΡΙΣΙΜΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ		
Ελεγχόμενη Περίοδος	**Ποσοτικό στοιχείο**	**Συγκρίσιμη περίοδος**
	Από δημοσιευμένο Ισολογισμό	
	Συνολικό Ενεργητικό	
	Ενσώματα πάγια	
	Συμμετοχές	
	Αποθέματα	
	Εμπορικές απαιτήσεις	
0	Λοιπό ενεργητικό	0
	Καθαρή Θέση	
	Δάνεια	
	Υποχρεώσεις στο Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία	
0	Λοιποί λογαριασμοί παθητικού	0
	Από Κατάσταση Γενικής Εκμετάλλευσης	
	Σύνολο εσόδων	
	Κόστος αποθεμάτων	
	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	
	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	
	Τόκοι και συναφή έξοδα	
	Λοιπά έξοδα και κόστη	
0	Αποτέλεσμα Εκμετάλλευσης	0
	Προσωπικό	
	Αριθμός προσωπικού στον 1ο μήνα της περιόδου	
	Αριθμός προσωπικού στον τελευταίο μήνα της περιόδου	
	Μέσος αριθμός προσωπικού στην ελεγχόμενη περίοδο	
	Από φορολογικές δηλώσεις	
	Φόρος εισοδήματος που δηλώθηκε	
	Καθαρό ποσό Φ.Π.Α. που δηλώθηκε για καταβολή	
	Φόροι ακινήτων που δηλώθηκαν	
	Τέλη χαρτοσήμου που δηλώθηκαν	
	Παρακρατούμενοι φόροι που δηλώθηκαν	
	Λοιποί φόροι που δηλώθηκαν	

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Συμπέρασμα έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης

Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη
Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα/τα έμφασης
Συμπέρασμα με επιφύλαξη
Συμπέρασμα με επιφύλαξη και θέμα/τα έμφασης
Αδυναμία Έκφρασης Συμπεράσματος
Αρνητικό Συμπέρασμα

Μη σημαντικές φορολογικές διαφορές για την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης

Ναι
Όχι

Υπάρχουν εκκρεμή ερωτήματα προς το Υπουργείο Οικονομικών;

Ναι
Όχι

Υπάρχουν θέματα (prorata, διακανονισμού παγίων κλπ) που ενώ προέκυψαν κατά τον έλεγχο δεν έχουν ελεγχθεί λόγω μη παρέλευσης του χρόνου για την υποχρέωση απόδοσης;

Ναι
Όχι

Νομική Μορφή

Ανώνυμη Εταιρεία
Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης

Βασική δραστηριότητα

Πρωτογενής Παραγωγή
Εμπόριο
Μεταποίηση
Υπηρεσίες

Εγκαταστάσεις και υποκαταστήματα εκτός της έδρας

Δεν υπάρχουν
Υπάρχουν σε περιορισμένη έκταση
Υπάρχουν σε μεγάλη έκταση

Ανήκει σε Όμιλο;

Δεν ανήκει σε Όμιλο
Ανήκει και είναι μητρική εταιρεία
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα την Ελλάδα
Ανήκει και είναι θυγατρική μητρικής με έδρα στο εξωτερικό

Συναλλαγές με εταιρείες του ομίλου στο εξωτερικό

Ναι
Όχι

Είναι εισηγμένη;

Η εταιρεία δεν είναι εισηγμένη σε χρηματιστήριο
Η εταιρεία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΑ ΠΟΥ ΕΛΕΓΧΘΗΚΑΝ	
	Φορολογία Εισοδήματος
	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
	Φορολογία Ακινήτων
	Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
	Παρακρατούμενοι φόροι
	Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
	Ενδοομιλικές συναλλαγές
	Ηλεκτρονικό εμπόριο
Ειδικά αντικείμενα της Φορολογίας Ακινήτων	
	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)
	Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)
	Ειδικός Φόρος επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)
Ειδικά αντικείμενα των Παρακρατούμενων Φόρων	
	Φορολόγηση στην πηγή
	Φόρος Μισθωτής Εργασίας
	Αποζημίωση λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας
	Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση
	Μερισμάτων
	Τόκων
	Δικαιωμάτων (royalties)
	Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες
	Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων
	Προμήθειες κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών σε φορείς γενικής κυβέρνησης
	Ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων συμβολαίων
	Χρηματιστηριακές συναλλαγές
	Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ

Ελέγχθηκε
Δεν υφίσταται
Αδυναμία ελέγχου

ΕΥΡΗΜΑΤΑ ΠΟΥ ΑΞΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΩΣ ΜΗ ΣΗΜΑΝΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΕΝ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΜΦΑΣΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΙΠΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΔΥΝΑΜΙΑΣ ΕΚΦΡΑΣΗΣ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΘΕΜΑΤΩΝ ΑΡΝΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΕΚΘΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΣΥΜΜΟΡΦΩΣΗΣ			
Α/Α	**Φορολογικό αντικείμενο**	**Αναλυτική περιγραφή θέματος**	**Ποσό φορολογικής παράβασης**

ΕΠΙΛΟΓΕΣ ΛΙΣΤΑΣ - ΠΡΟΤΥΠΕΣ ΑΠΑΝΤΗΣΕΙΣ

Φορολογικό αντικείμενο
Φορολογία Εισοδήματος
Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)
Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)
Φορολογία Ακινήτων
Τέλη χαρτοσήμου και Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου
Παρακρατούμενοι φόροι
Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
Ενδοομιλικές Συναλλαγές
Ηλεκτρονικό Εμπόριο

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ III

ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Α. Προϋποθέσεις – Περιορισμοί διενέργειας του ελέγχου

Β. Πληροφοριακά στοιχεία ελεγχόμενης επιχείρησης

Γ. Φορολογία Εισοδήματος

Δ. Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

Ε. Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.)

ΣΤ. Φορολογία ακινήτων

ΣΤ.1 Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

ΣΤ.2 Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9)

ΣΤ.3 Ειδικός Φόρος επί των ακινήτων (Ε.Φ.Α.)

Ζ. Τέλος χαρτοσήμου και Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου

Η. Παρακρατούμενοι φόροι

Θ. Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων

Ι. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Κ. Ηλεκτρονικό Εμπόριο

Το παρόν πρόγραμμα ελέγχου αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1124/2015, η οποία εκδίδεται σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 65Α του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013).

Α. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ

Διενεργείται έλεγχος, όσον αφορά την έκπτωση των δαπανών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, αναφορικά με τις εκπιπτόμενες και μη επιχειρηματικές δαπάνες.

Οι δαπάνες ελέγχονται υπό την προϋπόθεση ότι υπερβαίνουν τα παρακάτω όρια:

(α) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα μέχρι 50.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 15.000 ευρώ.
(β) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 50.000.001 έως 100.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 25.000 ευρώ.
(γ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 100.000.001 έως 200.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 35.000 ευρώ.
(δ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 200.000.001 έως 500.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 50.000 ευρώ.
(ε) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα από 500.000.001 έως 1.000.000.000 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 70.000 ευρώ.
(στ) Για επιχειρήσεις με ακαθάριστα έσοδα άνω των 1.000.000.001 ευρώ ελέγχονται οι δαπάνες οι οποίες υπερβαίνουν τα 90.000 ευρώ.

Οι δαπάνες που θα ελεγχθούν με βάση τα ανωτέρω όρια θα πρέπει να καλύπτουν τουλάχιστον το 10% του συνόλου κάθε κατηγορίας δαπάνης. Σε κάθε διαφορετική περίπτωση, που δεν καλύπτεται το όριο του 10%, θα επιλέγεται περαιτέρω δείγμα ελέγχου εκτός των ανωτέρω ορίων. Σε όσες περιπτώσεις από το πρόγραμμα ελέγχου προβλέπεται συγκεκριμένο δείγμα θα ελέγχεται το δείγμα αυτό.

Η εφαρμογή των προαναφερόμενων ορίων θα πρέπει να εξετάζεται σε κάθε περίπτωση λαμβάνοντας την επαγγελματική κρίση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, με βάση το προσδιοριζόμενο επίπεδο του ουσιώδους μεγέθους (σημαντικότητα), όταν τα προαναφερόμενα όρια καθορίζουν δείγματα και ελεγκτικές διαδικασίες, οι οποίες κρίνονται απρόσφορες για την αντιμετώπιση των υπό εξέταση φορολογικών αντικειμένων.

Σε κάθε περίπτωση που εντοπίζονται παραβάσεις οι οποίες προκύπτουν από την εκτέλεση του παρόντος προγράμματος, συμπεριλαμβανομένου και του ελέγχου της παραγωγικότητας των

δαπανών, οι Νόμιμοι Ελεγκτές υποχρεούνται να επεκτείνουν τις ελεγκτικές τους διαδικασίες, έτσι ώστε να μπορούν να εκτιμήσουν το ύψος της φορολογικής παράβασης για το σύνολο του σχετικού φορολογικού αντικειμένου. Συνεπώς, σε αυτήν την περίπτωση, τα προαναφερθέντα όρια δαπανών, καθώς επίσης και τα συγκεκριμένα δείγματα ελέγχου που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω, δεν εφαρμόζονται και ο Νόμιμος Ελεγκτής υποχρεούται να εφαρμόσει τις κατάλληλες ανά περίπτωση ελεγκτικές διαδικασίες για να ελέγξει το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο συνολικά, εξεταζόμενης της δυνατότητας αναγωγής των ευρημάτων από τον έλεγχο ενός αντιπροσωπευτικού δείγματος στον πληθυσμό.

Εξαιρετικά ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε., ν.4172/2013-Φ.Ε.Κ. 167Α'/23.07.2013), καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 26 του ίδιου Κώδικα.

Για τις διενεργούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις, που τίθενται σε κάθε περίπτωση στο πρόγραμμα ελέγχου, δύναται να επιλέγεται το ίδιο ελάχιστο χρονικό διάστημα και τα ίδια ελάχιστα επιλεγμένα είδη (εμπορεύματα - προϊόντα κλπ).

Κατά την κρίση του ελεγκτή, μπορεί επίσης να διενεργούνται πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα πραγματικά δεδομένα, την βαρύτητα και τις ιδιαιτερότητες της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Η εξαγωγή του συμπεράσματος στην έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης βασίζεται στα οριζόμενα στο Διεθνές Πρότυπο Εργασιών Διασφάλισης 3000, «Έργα Διασφάλισης πέραν ελέγχου ή Επισκόπησης Ιστορικής Οικονομικής Πληροφόρησης».

Στο αντικείμενο του διενεργούμενου ελέγχου, σύμφωνα με το παρόν πρόγραμμα, συμπεριλαμβάνεται και η παραγωγικότητα των δαπανών λαμβανομένων υπόψη των ισχυουσών διατάξεων.

Κατά την έναρξη της εκτέλεσης του ελέγχου απαιτείται να ζητηθούν από την **ελεγχόμενη επιχείρηση** τα εξής στοιχεία:

1. Τυχόν διατάξεις, εγκύκλιοι ή ατομικές λύσεις του Υπουργείου Οικονομικών που αφορούν την επιχείρηση.
2. Εκθέσεις και τυχόν ευρήματα παλαιοτέρων φορολογικών ελέγχων και η τρέχουσα αντιμετώπιση αυτών από την επιχείρηση.

3. Οι διαπιστωμένες παραβάσεις του Κ.Φ.Α.Σ. ή άλλα στοιχεία που έχουν κοινοποιηθεί στην επιχείρηση.
4. Στοιχεία ληξιπρόθεσμων οφειλών.
5. Περιουσιακά στοιχεία επιχείρησης.
6. Απαιτήσεις επιχείρησης εις χείρας τρίτων.
7. Στοιχεία που αφορούν την εκπλήρωση των υποχρεώσεων στα ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμούς (φορολογική και ασφαλιστική ενημερότητα κλπ).
8. Στοιχεία που αφορούν φορολογικές και συναφείς εκκρεμοδικίες.
9. Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος και Εκκαθαριστικές Δηλώσεις Φ.Π.Α. προηγούμενων ετών.
10. Οποιαδήποτε άλλη πληροφορία θεωρείται αναγκαία από το Νόμιμο Ελεγκτή για τη διενέργεια του ελέγχου του.

Β. ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

1. Ταυτότητα ελέγχου

1.1 <u>Ελεγχόμενη Επιχείρηση</u>

Επωνυμία:

Διακριτικός τίτλος:

Α.Φ.Μ.:

Αριθμός φακέλου:

Δ.Ο.Υ. Έδρας **:**

Δραστηριότητα:

Διεύθυνση Έδρας – Ταχ. Κώδικας:

Τηλέφωνο – Φαξ – Email -Ιστότοπος (site):

1.2 <u>Ελεγχόμενο οικονομικό έτος</u>:

Ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδος:

2. Βασικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

2.1 Μορφή επιχείρησης:

Είδος νομικού προσώπου:

2.2 Σύσταση– Διάρκεια – Έδρα

2.3 Αντικείμενο εργασιών – Σκοπός

Αντικείμενο εργασιών:

Σκοπός:

2.4 Τηρηθέντα Βιβλία

Κατηγορία βιβλίων:

Πρόσθετα και ειδικά βιβλία:

3. Λειτουργικά δεδομένα ελεγχόμενης επιχείρησης

3.1 Μετοχικό Κεφάλαιο-Μέτοχοι

3.1.1. Πίνακας Εξέλιξης Μετοχικού Κεφαλαίου κατά την ελεγχόμενη χρήση:

Ημερομηνία Γ.Σ.	**Αριθμός ΦΕΚ ή ΤΑΠΕΤ**	**Αριθμός δήλωσης ΦΣΚ**	**Αριθμός μετοχών**	**Αξία μετοχής**	**Ποσό μεταβολής**	**Συνολικός Αριθμός μετοχών**	**Μετοχικό κεφάλαιο μετά την αύξηση**	**Τρόπος κάλυψης**	
								Καταβολή μετρητών	**Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών**

3.1.2. Μέτοχοι

Α/Α	**Μέτοχοι**	**Αριθμός μετοχών**	**Ποσοστό**

3.2 Έγκριση Οικονομικών καταστάσεων

Ημερομηνία Οικονομικών Καταστάσεων	**Ημερομηνία Γενικής Συνέλευσης**

3.2.1 Μέτοχοι που παραβρέθηκαν στις Γενικές Συνελεύσεις

Διαχειριστική περίοδος	**Ημερομηνία Γ.Σ.**	**Μέτοχος**	**Ποσοστό μετοχών**

3.3 Διοίκηση – Διεύθυνση εταιρείας – Εκπροσώπηση

3.3.1 Διοικητικό Συμβούλιο

Ονοματεπώνυμο	**Ιδιότητα**	**Διεύθυνση**	**Α.Φ.Μ.**	**Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου**	**Περίοδος**

3.3.2 Νόμιμη εκπροσώπηση

Ονοματεπώνυμο	**Ιδιότητα**	**Διεύθυνση**	**Α.Φ.Μ.**	**Α.Δ.Τ. ή Αρ. Διαβατηρίου**	**Περίοδος**

3.4 Προϊστάμενος λογιστηρίου

Ονοματεπώνυμο	**Διεύθυνση**	**Α.Φ.Μ.**	**Πτυχίο**	**Ισολογισμός**

3.5 Συμμετοχές σε επιχειρήσεις

Επωνυμία	Α.Φ.Μ.	Ποσό	Ποσοστό συμμετοχής	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3.6 Εγκαταστάσεις ελεγχόμενης επιχείρησης

Για την εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων της η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει τις επαγγελματικές εγκαταστάσεις, όπως αυτές απεικονίζονται παρακάτω:

Έδρα, υποκατάστημα, αποθηκευτικοί χώροι, λοιπές εγκαταστάσεις	Διεύθυνση	Επιφάνεια	Δ.Ο.Υ. εγκατάστασης	Παρατηρήσεις

3.7 Απασχολούμενο προσωπικό

Η ελεγχόμενη επιχείρηση απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στο οποίο κατέβαλε, την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, τις παρακάτω αποδοχές:

Διαχειριστική περίοδος	Αριθμός εργαζομένων (Μ.Ο.)	Αποδοχές

3.8 Μεταφορικά μέσα

Η ελεγχόμενη επιχείρηση διαθέτει ιδιόκτητα και μισθωμένα μεταφορικά μέσα (φορτηγά, Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητα).

Διαχειριστική περίοδος από .... έως			
Τύπος αυτοκινήτου	Αριθμός κυκλοφορίας	Ωφέλιμο φορτίο θέσεις	Ποσοστό ιδιοκτησίας

4. Συναλλακτική κίνηση – Οικονομικά αποτελέσματα – Δηλώσεις

4.1 Κατάστρωση αποτελεσμάτων

		ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ
		1. ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΑΧΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.24	Αποθέματα έναρξης α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
+	"	Αγορές α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
-	"	Αποθέματα λήξης α' και β' υλών- υλικών συσκευασίας
		Κόστος α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτουσίως πωληθεισών α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
Πλέον:		**Κόστος α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας που αναλώθηκαν στην παραγωγή**
	Λ.25	Απόθεμα έναρξης αναλώσιμων υλικών
+	"	Αγορές αναλώσιμων υλικών
-	"	Απόθεμα λήξης αναλώσιμων υλικών
		Κόστος αναλώσιμων υλικών που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτουσίως πωληθέντων αναλώσιμων υλικών
Πλέον:		**Κόστος αναλώσιμων υλικών που αναλώθηκαν στην παραγωγή**
	Λ.26	Απόθεμα έναρξης ανταλλακτικών παγίων
+	"	Αγορές ανταλλακτικών παγίων
-	"	Απόθεμα λήξης ανταλλακτικών παγίων
		Κόστος ανταλλακτικών παγίων που διατέθηκαν στη χρήση
-		Κόστος αυτουσίως πωληθέντων ανταλλακτικών παγίων
Πλέον:		**Κόστος ανταλλακτικών παγίων που αναλώθηκαν στην παραγωγή**
	Λ.28	Απόθεμα έναρξης ειδών συσκευασίας
+	"	Αγορές ειδών συσκευασίας
-	"	Απόθεμα λήξης ειδών συσκευασίας
		Κόστος ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση
		Κόστος αυτουσίως πωληθέντων ειδών συσκευασίας
Πλέον:		**Κόστος ειδών συσκευασίας που διατέθηκαν στη χρήση**
	Λ.23	Αποθέματα έναρξης ημιτελών προϊόντων (υπό κατεργασία)
-	"	Αποθέματα λήξης ημιτελών προϊόντων (υπό κατεργασία)
Πλέον:		**Υπόλοιπο**
	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	**Λ.61**	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	**Λ.62**	Παροχές τρίτων
+	**Λ.63**	Φόροι-τέλη
+	**Λ.64**	Διάφορα έξοδα
	Λ.66	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
+	**Λ.68**	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
Πλέον:		**Δαπάνες παραγωγής**
		Κόστος παραχθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.21	Απόθεμα έναρξης ετοίμων προϊόντων
+		Κόστος παραχθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης (ως άνω)
-	**Λ.21**	Απόθεμα λήξης ετοίμων προϊόντων
-	**Λ.78**	Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων
-	"	Ιδιόχρηση αποθεμάτων
		Καταστροφή αποθεμάτων

		Κόστος πωληθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
	Λ.71	Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χονδρικά
+	"	Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων λιανικά
+	"	Εξαγωγές ετοίμων και ημιτελών προϊόντων
+	"	Ενδοκοινοτικές παραδόσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων
+	**Λ.72**	Πωλήσεις α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
+	"	Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων
		Σύνολο πωλήσεων προϊόντων
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
		Πωλήσεις ετοίμων και ημιτελών προϊόντων (ως άνω)
Μείον:		Κόστος πωληθέντων ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα ετοίμων και ημιτελών προϊόντων χρήσης
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος ετοίμων και ημιτελών προϊόντων
		Μικτό αποτέλεσμα α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος α' και β' υλών - υλικών συσκευασίας
		Μικτό αποτέλεσμα λοιπών αποθεμάτων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος λοιπών αποθεμάτων
		Μικτό αποτέλεσμα προϊόντων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος προϊόντων
		2. ΕΜΠΟΡΙΚΟΣ ΚΛΑΔΟΣ
		ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
	Λ.20	Απόθεμα έναρξης ετοίμων προϊόντων
+	"	Αγορές χρήσης
		Σύνολο
-		Απόθεμα λήξης
-	**Λ.78**	Ιδιόχρηση ή καταστροφή αποθεμάτων
		Κόστος πωλήσεων εμπορευμάτων
		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
	Λ.70	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά
+	"	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά ενδ.
+	"	Πωλήσεις εμπορευμάτων χονδρικά εξωτ.
+	"	Πωλήσεις εμπορευμάτων λιανικά
		Σύνολο πωλήσεων εμπορευμάτων
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ
		Πωλήσεις εμπορευμάτων (ως άνω)
Μείον:		Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος εμπορευμάτων
		ΚΛΑΔΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
		ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
	Λ.73	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών χονδρικά
+	"	Έσοδα από παροχή υπηρεσιών λιανικά
		Σύνολο εσόδων από παροχή υπηρεσιών
		ΚΟΣΤΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	**Λ.61**	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	**Λ.62**	Παροχές τρίτων

+	**Λ.63**	Φόροι-τέλη
+	**Λ.64**	Διάφορα έξοδα
+	**Λ.66**	Αποσβέσεις παγίων στοιχείων
+	**Λ.68**	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
Μείον:		**Άμεσο κόστος παροχής υπηρεσιών**
		ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
		Σύνολο εσόδων από παροχή υπηρεσιών (ως άνω)
		Κόστος παροχής υπηρεσιών (ως άνω)
		Μικτό αποτέλεσμα παροχής υπηρεσιών
		Συντελεστής (%) μικτού αποτελέσματος παροχής υπηρεσιών
		ΜΙΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
		Σύνολο μικτών αποτελεσμάτων
		Συντελεστής μικτών αποτελεσμάτων (%)
		ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ
		Σύνολο μικτών αποτελεσμάτων (ως άνω)
Πλέον:		**ΑΛΛΑ ΕΣΟΔΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**
	Λ.74	Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
	Λ.75	Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
	Λ.78.05	Χρησιμοποιημένες προβλέψεις εκμετάλλευσης
		Σύνολο άλλων εσόδων εκμετάλλευσης
		Σύνολο
Μείον:		**ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ, ΔΙΑΘΕΣΗΣ, ΕΡΕΥΝΩΝ & ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ**
	Λ.60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού
+	**Λ.61**	Αμοιβές και έξοδα τρίτων
+	**Λ.62**	Παροχές τρίτων
+	**Λ.63**	Φόροι-τέλη
+	**Λ.64**	Διάφορα έξοδα
+	**Λ.66**	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων
+	**Λ.68**	Προβλέψεις εκμετάλλευσης
		Σύνολο εξόδων διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών & ανάπτυξης
		Μερικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
Πλέον:		**ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**
	Λ.76.00	Έσοδα συμμετοχών
+	**Λ.76.01**	Έσοδα χρεογράφων
+	**Λ.76.04**	Κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων
+	**Λ.76.02**	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα
		Σύνολο εσόδων κεφαλαίων
Μείον:		**ΕΞΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ**
	Λ.64.11	Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων
+	**Λ.64.12**	Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων
+	**Λ.65**	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα
		Σύνολο εξόδων κεφαλαίων
		Ολικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
		ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ
Πλέον:		**ΕΣΟΔΑ**
	Λ.81.01	Έκτακτα και ανόργανα έσοδα
+	**Λ.81.03**	Έκτακτα κέρδη
+	**Λ.82.01**	Έσοδα προηγούμενων χρήσεων
+	**Λ.84**	Έσοδα από προβλέψεις προηγ. Χρήσεων

Μείον:		**ΕΞΟΔΑ**
	Λ.81.00	Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
+	**Λ.81.02**	Έκτακτες ζημίες
+	**Λ.82.00**	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων
+	**Λ.83**	Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους
		Σύνολο έκτακτων αποτελεσμάτων
		Οργανικά και έκτακτα αποτελέσματα
Μείον:	**Λ.85**	Αποσβέσεις παγίων μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος
		Καθαρά αποτελέσματα χρήσης
		Συντελεστής καθαρού κέρδους

4.2 Δηλώσεις που υποβλήθηκαν

Για το οικονομικό έτος ……… (διαχειριστική περίοδος από …….. έως ……..) υποβλήθηκε η με αριθμό ………. και η με αριθμό …….. δήλωση φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. ……. με την οποία δηλώθηκαν:

Ακαθάριστα έσοδα ……………. ευρώ

5. Ελεγκτικές επαληθεύσεις – Διαπιστώσεις ελέγχου

5.1 Έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων

Έγινε έλεγχος των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων, όπως αυτά εμφανίζονται στη παρακάτω κατάσταση, τα οποία κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου βρέθηκαν εμπρόθεσμα/εκπρόθεσμα ενημερωμένα.

Είδος βιβλίου ή στοιχείου	**Παρατηρήσεις**
Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο	
Αναλυτικά καθολικά	
Γενικό καθολικό	
Βιβλίο ή καταστάσεις Απογραφών	
Μητρώο Παγίων	
Βιβλίο Αποθήκης (Λογ. 94 - Άρθρο 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.)	

5.1.1 Έλεγχος ταμείου

Έγινε έλεγχος ταμείου της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

……

5.1.2 Έλεγχος αξιογράφων

Έγινε έλεγχος των πάσης φύσεως αξιογράφων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα εξής:

……

5.1.3 Ποσοτική καταμέτρηση

Έγινε ποσοτική καταμέτρηση και περαιτέρω αντιπαραβολή με τα εμφανιζόμενα υπόλοιπα του Βιβλίου Αποθήκης στα παρακάτω δύο (2) βασικά είδη:

Είδος Α:…………
Είδος Β:…………

Από την πιο πάνω επαλήθευση διαπιστώθηκαν τα εξής:
……

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 22 ν.4172/2013)

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, έκτος των περιπτώσεων δαπανών οι οποίες ρητά αναφέρονται σε άλλα βήματα του παρόντος προγράμματος ελέγχου, οι οποίες:
α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.
Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι εγκύκλιοι που εκδόθηκαν για την ερμηνεία των διατάξεων του ν.4172/2013 (ΚΦΕ).
Ειδικότερα ελέγχονται:

1.	**Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)** Στο πλαίσιο του ελέγχου δαπανών για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος να ελεγχθεί εάν μεταξύ των δαπανών της ελεγχόμενης επιχείρησης υφίστανται οι ακόλουθες περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών: i. κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. [άρθρο 23 περ. (β) ν.4172/2013] ii. οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. [άρθρο 23 περ. (γ)] iii. προβλέψεις, εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 (αφορούν επισφαλείς απαιτήσεις για τις οποίες ισχύουν τα οριζόμενα σε κατωτέρω βήμα ελέγχου). [άρθρο 23 περ. (δ)] iv. πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων και των προσαυξήσεων. [άρθρο 23 περ. (ε)] v. η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα. [άρθρο 23 περ. (στ)] vi. ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών. [άρθρο 23 περ. (ζ)] vii. το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 ΚΦΕ σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. [άρθρο 23 περ. (η)]	**Φύλλο εργασίας**

	viii. οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (θ)] ix. οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. [άρθρο 23 περ. (ι)] x. οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκτός εάν η επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής. [άρθρο 23 περ. (ια)] xi. προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. [άρθρο 23 περ. (ιβ)] xii. Να ελεγχθούν οι δαπάνες που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. xiii. Να ελεγχθεί εάν η ελεγχόμενη έχει πραγματοποιήσει δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν με βάση τις διατάξεις άλλων νόμων, πλην του ν.4172/2013.	
2.	<u>**Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας**</u> 1. Εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%). Ειδικά οι δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, προκειμένου να προσαυξηθούν σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο, κατανέμονται ισόποσα στα επόμενα τρία (3) έτη. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα μετά από πρόταση των Υπουργών Οικονομικών, Παιδείας και Θρησκευμάτων και Πολιτισμού και Αθλητισμού. Αν προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ως άνω ποσοστού μεταφέρονται με βάση το άρθρο 27 του παρόντος. 2. Συγχρόνως με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης, η επιχείρηση υποβάλλει στη Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τις δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας που πραγματοποίησε. Ο έλεγχος και η πιστοποίηση των δαπανών αυτών διενεργούνται εντός χρονικού διαστήματος έξι (6) μηνών. Μετά την άπρακτη παρέλευση της εν λόγω προθεσμίας θεωρείται ότι οι σχετικές δαπάνες έχουν εγκριθεί. Σε κάθε περίπτωση, το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων ενημερώνει σχετικά το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τη διαδικασία που καθορίζεται στο προεδρικό διάταγμα.	

	Να ελεγχθεί η συμμόρφωση της επιχείρησης με τα ανωτέρω. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013): άρθρο 22[Α]	
3.	**Τόκοι** (α) Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει τόκους από δάνεια που λαμβάνει από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού. [άρθρο 23 περ. (α) ν.4172/2013] (β) Σύμφωνα με το άρθρο 49 ν.4172/2013: 1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Το εν λόγω ποσοστό εφαρμόζεται από την 1.1.2017, ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο εφαρμόζονται τα ακόλουθα: • εξήντα τοις εκατό (60%) από την 1η Ιανουαρίου 2014, • πενήντα τοις εκατό (50%) από την 1η Ιανουαρίου 2015, • σαράντα τοις εκατό (40%) από την 1η Ιανουαρίου 2016. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Ε. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους. 2. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο. Το εν λόγω ποσό εφαρμόζεται από την 1.1.2016 και μετά ενώ κατά τη μεταβατική περίοδο (μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2015) εφαρμόζεται το ποσό των πέντε εκατομμυρίων (5.000.000) ευρώ το χρόνο. 3. Κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό. 4. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του	

	ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών-μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης», καθώς και τις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά στην εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης,, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο ή μέσω Σύμβασης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, που συνάπτεται μέχρι την 31.12.2014.	
4.	**Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή / και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.** Να ελεγχθεί ότι η επιχείρηση δεν έχει εκπέσει δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που είναι εγκατεστημένα σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν η ελεγχόμενη αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν, εξεταζόμενες κατά περίπτωση, πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Εξαιρετικά, για δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους, δεν αποκλείεται η έκπτωσή τους. [άρθρο 23 περ. (ιγ) ν.4172/2013] Για σκοπούς εφαρμογής της ελεγκτικής αυτής διαδικασίας, ως κράτη που θεωρούνται μη συνεργάσιμα για σκοπούς φορολογίας (άρθρο 65 παρ. 3 και 4 Κ.Φ.Ε.) ή έχοντα προνομιακό φορολογικό καθεστώς (άρθρο 65 παρ. 6 και 7 Κ.Φ.Ε.) λαμβάνονται τα αναφερόμενα ως τέτοια στις οικείες αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών οι οποίες ισχύουν κατά περίπτωση.	
5.	**Φορολογικές αποσβέσεις** Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτωσιμότητας των φορολογικών αποσβέσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις: 1. Οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις,	

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης, για περιπτώσεις συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης που συνάπτονται από 1 Ιανουαρίου 2014 και μετά.

2. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» σημαίνει οποιαδήποτε προφορική ή έγγραφη σύμβαση με την οποία ο εκμισθωτής (κύριος) υποχρεούται έναντι μισθώματος να παραχωρεί στον μισθωτή (χρήστη) τη χρήση ενός περιουσιακού στοιχείου, εφόσον πληρούνται ένα ή περισσότερα από τα ακόλουθα κριτήρια:

α) η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου περιέρχεται στον μισθωτή με τη λήξη του χρόνου της μίσθωσης,

β) η σύμβαση της μίσθωσης περιλαμβάνει όρο συμφέρουσας προσφοράς για την εξαγορά του εξοπλισμού σε τιμή κατώτερη της αγοραίας αξίας,

γ) η περίοδος της μίσθωσης καλύπτει τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της οικονομικής διάρκειας ζωής του περιουσιακού στοιχείου όπως αυτή προκύπτει από τον παρακάτω πίνακα συντελεστών αποσβέσεων ακόμη και στην περίπτωση που ο τίτλος δεν μεταβιβάζεται κατά τη λήξη της μίσθωσης,

δ) κατά τη σύναψη της σύμβασης της μίσθωσης, η παρούσα αξία των μισθωμάτων ανέρχεται τουλάχιστον στο ενενήντα τοις εκατό (90%) της αγοραίας αξίας του περιουσιακού στοιχείου που εκμισθώνεται,

ε) τα περιουσιακά στοιχεία που εκμισθώνονται είναι τέτοιας ειδικής φύσης που μόνον ο μισθωτής δύναται να τα μεταχειριστεί δίχως να προβεί σε σημαντικές αλλοιώσεις.

Στην περίπτωση της μίσθωσης οχημάτων στην έννοια του μισθώματος δεν συμπεριλαμβάνονται τα κόστη λειτουργίας και κυκλοφορίας του οχήματος.

3. Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε φορολογική απόσβεση.

4. Κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής αποκατάστασης του περιβάλλοντος αποσβένονται, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Κατηγορία ενεργητικού επιχείρησης	Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης (% ανά φορολογικό έτος)
Κτίρια, κατασκευές, εγκαταστάσεις, βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις, μη κτιριακές εγκαταστάσεις,	4

αποθήκες και σταθμοί, περιλαμβανομένων των παραρτημάτων τους (και ειδικών οχημάτων φορτοεκφόρτωσης)	
Εδαφικές εκτάσεις που χρησιμοποιούνται σε εξόρυξη και λατομεία, εκτός αν χρησιμοποιούνται για τις υποστηρικτικές δραστηριότητες εξόρυξης	5
Μέσα μαζικής μεταφοράς, περιλαμβανομένων αεροσκαφών, σιδηροδρομικών συρμών, πλοίων και σκαφών	5
Μηχανήματα, εξοπλισμός εκτός Η/Υ και λογισμικού	10
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων («εσωτερικές εμπορευματικές μεταφορές»)	12
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα και έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10
Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό	20
Λοιπά πάγια στοιχεία της επιχείρησης	10

Ο συντελεστής φορολογικής απόσβεσης του παραπάνω πίνακα για τα άυλα στοιχεία και δικαιώματα ισχύει, εφόσον δεν προκύπτει συμβατικά από την αρχική συμφωνία διαφορετική των δέκα (10) ετών οικονομική διάρκεια ζωής, οπότε και ο συντελεστής διαμορφώνεται ως το πηλίκο «1 διά έτη διάρκειας ζωής δικαιώματος». Σε περίπτωση δικαιωμάτων που θεμελιώθηκαν πριν από την έναρξη ισχύος της παρούσας διάταξης, για την αναπόσβεστη αξία (εναπομείνασα αξία) ως διάρκεια δικαιώματος λαμβάνεται η υπολειπόμενη διάρκεια του δικαιώματος.

5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

6. Η φορολογική απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με τους παραπάνω συντελεστές.

7. Το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ, το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε το περιουσιακό στοιχείο.

	8. Οι νέες επιχειρήσεις δύνανται να αναβάλουν την φορολογική απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 24 ν.4172/2013]	
6.	**Αποτίμηση αποθεμάτων** Να ελεγχθεί ότι τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής. Η επιχείρηση δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιήσει διαφορετική μέθοδο αποτίμησης κατά τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 25 ν.4172/2013]	
7.	**Επισφαλείς απαιτήσεις** Οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματιστεί στα φορολογικά έτη 2010 έως και 2013 μπορούν να διαγραφούν μέχρι την 31.12.2014 με βάση τις διατάξεις της περ. θ΄ της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (ΠΟΛ.1056/2015), καθόσον τα ποσά των προβλέψεων αυτών θα μεταφερθούν στα έσοδα του φορολογικού έτους 2015. Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός καθώς και εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπτωσιμότητας των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις ή/και η διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων που διενήργησε η επιχείρηση με βάση τις ακόλουθες διατάξεις: 1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζομένων στις παραγράφους 5 έως 7 κατωτέρω, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής: α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών	

απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
> 12	50
> 18	75
> 24	100

Πρόσθετες οδηγίες σχετικά με τα ανωτέρω δόθηκαν με την ΠΟΛ.1056/2015.

2. Ανεξάρτητα από την παράγραφο 1, ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται στις περιπτώσεις επισφαλών απαιτήσεων κατά των μετόχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%), εκτός αν για την αξίωση που αφορά αυτές τις οφειλές υπάρχει εκκρεμοδικία ενώπιον δικαστηρίου ή διαιτητικού δικαστηρίου, ή εάν ο οφειλέτης έχει υποβάλει αίτημα κήρυξης σε πτώχευση ή υπαγωγής σε διαδικασία εξυγίανσης ή σε βάρος του έχει εκκινήσει η διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης. Επίσης, δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των Ο.Τ.Α. ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων.

3. Η υπόψη πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων ανακτάται άμεσα με τη μεταφορά αυτής της πρόβλεψης στα κέρδη της επιχείρησης, εφόσον η απαίτηση:
α) καταστεί εισπράξιμη ή
β) διαγραφεί.

4. Απαίτηση δύναται να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:
α) έχει προηγουμένως εγγραφεί ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο,
β) έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου και
γ) έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

5. Οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του ποσού του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Τέτοιες

χορηγήσεις συνιστούν οι απαιτήσεις κεφαλαίου και οι απαιτήσεις των εγγεγραμμένων τόκων, όχι όμως και επισφαλών ή μη εισπράξιμων τόκων των επισφαλών απαιτήσεων ή απαιτήσεων μη παραγωγικών, τους οποίους οι τράπεζες δικαιούνται να μην εμφανίζουν ή εγγράφουν στα βιβλία τους, υποχρεούμενες να αποδεικνύουν ότι πρόκειται για τέτοιους τόκους, καθώς και η κάλυψη στο σύνολό του ή εν μέρει ομολογιακού δανείου ιδιωτικών επιχειρήσεων ή η απόκτηση μετοχών κατά τη σύσταση ανώνυμης εταιρείας ή αύξηση του κεφαλαίου της, για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο οι τίτλοι των ομολογιών ή μετοχών παραμένουν στο χαρτοφυλάκιο της τράπεζας. Στις χορηγήσεις αυτές δεν περιλαμβάνονται τα δάνεια γενικά προς το Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα δάνεια γενικά για τα οποία δόθηκε εγγύηση του Δημοσίου και οι καταθέσεις σε άλλες τράπεζες. Πέρα από το ποσοστό έκπτωσης που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο οι τράπεζες μπορούν να εκπίπτουν από το εισόδημά τους, για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης πρόσθετες ειδικές κατά περίπτωση προβλέψεις για την απόσβεση απαιτήσεων κατά πελατών τους, για τις οποίες έχει διακοπεί ο λογισμός τόκων.

6. Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να εκπίπτουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

<u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 26 ν.4172/2013]</u>

8. Στις επιχειρήσεις επαγγελματιών πρακτόρων παιχνιδιών πρόγνωσης της εταιρείας «Οργανισμός Προγνωστικών Αγώνων Ποδοσφαίρου Α.Ε.» (Ο.Π.Α.Π. ΑΕ) παρέχεται η δυνατότητα έκπτωσης για τις πραγματοποιούμενες πωλήσεις τους, ποσοστού με κλίμακα 1,5% για αξίες μέχρι 500.000 ευρώ και 1% για αξίες από 500.001 έως 1.000.000 ευρώ, ως ποσό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων.

8.	**Φορολογικές ζημίες** Να ελεγχθεί η ορθή μεταφορά των φορολογικά διαθέσιμων ζημιών. Για τις δυνάμενες να μεταφερθούν φορολογικές ζημίες ισχύουν τα ακόλουθα: 1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. 2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε. από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης. Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, ήτοι από τις 14.02.2012 και μετά. 3. Η χρεωστική διαφορά (οριστική ζημία) λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τους πιστωτές των εποπτευόμενων από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικών προσώπων των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του αναφερόμενου στις ίδιες διατάξεις νόμου (το οποίο τελικά ψηφίσθηκε ως άρθρο 61 του ν.4307/2014) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε δεκαπέντε (15) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, όπως αυτοί ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 150 του ν.4261/2014, οι οποίοι και δεν εγγράφονται. Η ανωτέρω χρεωστική διαφορά καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία προκύπτει. Σε περίπτωση που ο πιστωτής έχει σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του, για το χρέος που διαγράφεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη κατά τις διατάξεις του	

	τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του παρόντος, η πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή και αποτελεί για τον πιστωτή φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 60 του ν.4307/2014, για εκείνες τις διαγραφές ανά πιστωτικό ίδρυμα, συμπεριλαμβανομένων και των υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και κάθε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, οφειλών που εμφανίζονται στα βιβλία τους την 30.06.2014 εφόσον υποβληθεί αίτηση μέχρι την 31 Μαρτίου 2016 από τους επιλέξιμους οφειλέτες με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. 4. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα. 5. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου της επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, η μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημίες που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός εάν η επιχείρηση αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους και όχι με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 27 ν.4172/2013]	
9.	**Δαπάνες που αφορούν απαλλασσόμενα έσοδα** Να ελεγχθεί ότι, εφόσον η επιχείρηση εισέπραξε εντός της ελεγχόμενης χρήσης ενδοομιλικά μερίσματα για τα οποία έχει τύχει απαλλαγής του φόρου εισοδήματος, δεν έχει εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή από την οποία προέκυψαν τα μερίσματα αυτά. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 48 παρ. (4) ν.4172/2013]	
10.	**Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών.** Σε περίπτωση που η επιχείρηση συντάσσει οικονομικές καταστάσεις	

	σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, να ελεγχθεί: α) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης, β) στην περίπτωση που η επιχείρηση καταχωρεί πρωτογενώς τις εγγραφές της με βάση το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, εάν το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης. Να ελεγχθεί ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου. Να ελεγχθεί ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση, η οποία τηρεί Δ.Λ.Π., προβαίνει σε διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών από τα κέρδη που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π. (μεγαλύτερα των φορολογικών), το ποσό των διανεμομένων κερδών και κατά το μέρος που υπερβαίνει τα φορολογικά κέρδη υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε. (διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος). Εάν το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, αλλά η ελεγχόμενη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, από την τήρηση των Δ.Λ.Π., τα διανεμόμενα αυτά κέρδη υπόκεινται αυτούσια σε φορολογία. Να ελεγχθεί ότι για την περίοδο μέχρι την 1.1.2015, η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου αναγνωρίστηκε ως έσοδο σύμφωνα με το ΔΛΠ17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση. Να ελεγχθεί ότι όλα τα έσοδα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητα, μεταβίβαση ακινήτων, τίτλων κλπ) που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., προσωπικές εταιρείες, κ.λπ.) έχουν θεωρηθεί έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. (παρ. 2 άρθρου 47 ν.4172/2013). <u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρα 47 παρ. 2, 3 & 21 παρ. 2 ν.4172/2013]</u>	

<table>
<tr><td>11.</td><td><u>Διανομή/ κεφαλαιοποίηση κερδών που δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο</u>

Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έχει διενεργήσει κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

<u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 47 παρ. (1) ν.4172/2013]</u></td><td></td></tr>
<tr><td>12.</td><td><u>Έλεγχος αφορολόγητων εσόδων</u>

(i) Να ελεγχθεί εάν τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισέπραξε:
i. νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή
ii. μόνιμη εγκατάσταση εταιρείας άλλου κράτους μέλους που βρίσκεται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές της σε άλλο κράτος μέλος,
απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.
Συγκεκριμένα να ελεγχθεί, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στην διανομή:
α) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και
β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
γ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς, και
δ) ο λήπτης φορολογούμενος κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, και
ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερεις (24) μήνες.
Σε περίπτωση που ο λήπτης των διανεμομένων κερδών δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί 24 μήνες αλλά πληρούται η προαναφερόμενη προϋπόθεση γ', να ελεγχθεί εάν έχει κατατεθεί στην Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.
Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται 24 μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έπαυσε να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής πριν τη συμπλήρωση των</td><td></td></tr>
</table>

	24 μηνών, οπότε η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή. 2. Να ελεγχθεί εάν στα έσοδα της επιχείρησης περιλαμβάνονται: i. τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους ii. κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου με άλλους τίτλους κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρα 47 & 48 ν.4172/2013]	
13.	**Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.** Δεδομένου ότι το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης δύναται να περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας: Να ελεγχθεί εάν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του, ακολουθώντας τα εξής βήματα: α) Να ελεγχθεί –καταρχήν- εάν άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος: 1) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, 2) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία, 3) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών, 4) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ), 5) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα, 6) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,	

	Εάν συντρέχει πράγματι η περίπτωση αυτή να διενεργηθούν περαιτέρω οι ακόλουθες διαδικασίες (β), (γ), (δ), (ε) και (στ) – εφαρμοζόμενες κατά περίπτωση: β) Να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, γ) Αν συντρέχει η περίπτωση (β) να ελεγχθεί αν το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και δεν είναι εταιρεία της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά. δ) Αν συντρέχει η περίπτωση (γ) και το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, να ελεγχθεί αν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου. ε) Να ελεγχθεί αν άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας –αρκεί έστω και μία κατηγορία εισοδήματος- προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεμένα με αυτό πρόσωπα. στ) Αν συντρέχει η περίπτωση (ε) να ελεγχθεί αν ο φορολογούμενος έχει συμπεριλάβει στο φορολογητέο εισόδημα το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, κατά το μέρος που του αναλογεί με βάση το ποσοστό συμμετοχής του . <u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 66 ν.4172/2013]</u>	
14.	**<u>Αποθεματικά</u>** 1. Εάν εντός της ελεγχόμενης χρήσης συνέτρεξε περίπτωση σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού αναπτυξιακών νόμων να ελεγχθεί: i) Εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις και κριτήρια που τίθενται από τις κατά περίπτωση ισχύουσες διατάξεις καθώς και εάν υπάρχουν	

	σχετικές εγκρίσεις και, ii) η αριθμητική ορθότητα των σχετικών υπολογισμών με βάση τις ισχύουσες οδηγίες της Διοίκησης. 2. Να ελεγχθεί η ορθή φορολόγηση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών ειδικών νόμων, εάν συνέτρεξε τέτοια περίπτωση εντός της ελεγχόμενης χρήσης.	
15.	<u>**Φορολογία αποθεματικών με βάση το άρθρο 72 παρ. 12 του ν.4172/2013**</u> Να ελεγχθεί ότι, για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού, τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν.2238/1994, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. Εφόσον την 1 Ιανουαρίου 2014 υφίστανται μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά της προηγούμενης παραγράφου που δεν εξαιρούνται, να ελεγχθεί –κατά περίπτωση- ότι: α) είτε διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν και φορολογήθηκαν αυτοτελώς με συντελεστή 19% κατά την διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους β) είτε μεταφέρονται και αυξομειώνουν το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσης συμψηφιζόμενα με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά την ελεγχόμενη χρήση ή/και τα τελευταία πέντε (5) έτη. Να ελεγχθεί ότι η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Να ελεγχθεί ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν τηρούνται λογαριασμοί αφορολόγητου αποθεματικού πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε πριν την κατάργησή της με τον ν.4172/2013, καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων. (παρ. 13 άρθρου 72 ν.4172/2013). <u>Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 72 παρ. (12 & 13) ν.4172/2013]</u>	

16.	**Επιχορηγήσεις** Να ελεγχθεί η ύπαρξη των σχετικών εγκρίσεων και η εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπει το πλαίσιο χορήγησης της επιχορήγησης καθώς και η τήρηση των λοιπών προϋποθέσεων και περιορισμών για ύπαρξη τυχόν περίπτωσης επιστροφής της επιχορήγησης στον αρμόδιο φορέα. Να ελεγχθεί η ορθή καταχώρηση των επιχορηγήσεων σε λογαριασμό αποθεματικού σε περίπτωση που αυτό απαιτείται με βάση σχετικό αναπτυξιακό νόμο ή σε περίπτωση ένταξης σε επιχειρησιακό πρόγραμμα που προβλέπει την υλοποίηση επενδύσεων μέσω αναπτυξιακού νόμου. Τέλος, εφόσον συντρέχει τέτοια περίπτωση να ελέγχεται ο ορθός υπολογισμός των αποσβέσεων αν με βάση τα ανωτέρω η αξία των επιχορηγούμενων παγίων αποσβένεται στο σύνολό της είτε από τις αποσβέσεις των επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων αναγνωρίζονται τελικά μόνο αυτές που αναλογούν στην αξία των παγίων που δεν επιχορηγήθηκε. Να ελεγχθεί εάν κατά τη διάρκεια της χρήσης, η οποία ελέγχεται για την έκδοση του ετήσιου πιστοποιητικού, έχει καθ' οιονδήποτε τρόπο διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ποσό ληφθείσας επιχορήγησης πριν την παρέλευση του χρόνου τον οποίο θέτει ο κατά περίπτωση αναπτυξιακός νόμος.	
17.	**Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος** Να ελεγχθεί η ορθή συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (υπολογισμός κύριου φόρου , υπολογισμός προκαταβολής έναντι των φορολογικών υποχρεώσεων του επόμενου έτους, υπολογισμός τελών χαρτοσήμου επί των ενοικίων κλπ), κατόπιν έκπτωσης α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.4172/2013. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται. Να ελεγχθούν οι σχετικοί υπολογισμοί και τα προβλεπόμενα συνοδευτικά έγγραφα. Να ελεγχθεί ο ορθός υπολογισμός της προκαταβολής του φόρου.	

	Να ελεγχθεί ότι η μείωση του ποσού του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το μη διανεμηθέν εισόδημα το οποίο περιλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου, αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, και ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος δεν υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Σχετικές διατάξεις Κ.Φ.Ε. [άρθρο 68 ν.4172/2013]	
	Δ. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ (Φ.Π.Α.)	
1.	**Προσδιορισμός εταιρικής εικόνας εξ' απόψεως Φ.Π.Α.** Με βάση τις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και τα βιβλία της επιχείρησης, να καταγραφεί η φορολογική της θέση ως ακολούθως (αναφορά γίνεται στα αντίστοιχα άρθρα του ν.2859/2000): (α) Υπαγωγή σε καθεστώς Φ.Π.Α., π.χ. κανονικό, πρακτορείο ταξιδιών άρθρου 43, φορολογίας βιομηχανοποιημένων καπνών άρθρου 44, επενδυτικού χρυσού άρθρου 47 κλπ. (β) Τα υποκείμενα σε Φ.Π.Α. έσοδα και τα απαλλασσόμενα. (γ) Το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του Φ.Π.Α. εισροών ανάλογα του εάν η επιχείρηση διενεργεί πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του άρθρου 22 ή πράξεις, άλλες για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών, και άλλες όχι, ή πράξεις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, π.χ. εξαγωγές, ενδοκοινοτικές παραδόσεις (άρθρα 30 και 31). (δ) Να ληφθούν υπόψη τυχόν αλλαγές μέσα στη χρήση που μπορεί να επηρεάζουν τη θέση της επιχείρησης εξ' απόψεως Φ.Π.Α., π.χ. θέση σε αδράνεια, απορρόφηση επιχειρήσεων με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών και μεταφορά πιστωτικών υπολοίπων από αυτές, αλλαγή φορολογικού νόμου με υπαγωγή δραστηριοτήτων της εταιρείας σε Φ.Π.Α. ή το αντίθετο.	**Φύλλο εργασίας**
2.	**Λογιστικές επαληθεύσεις και ορθή συμπλήρωση δηλώσεων Φ.Π.Α.** (α) Συμφωνία φορολογητέων εκροών και ακαθαρίστων εσόδων και σε περίπτωση σημαντικής απόκλισης εάν η απόκλιση αυτή δικαιολογείται.	

	(β) Να συμφωνηθούν δειγματοληπτικά τα βάσει βιβλίων υπόλοιπα του λογαριασμού 54.00 με αυτά των περιοδικών δηλώσεων. Η εργασία αυτή θα πρέπει οπωσδήποτε να περιλαμβάνει και τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής χρήσης. (δ) Για τα ποσά τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά και περιλαμβάνονται στους κωδικούς των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. να ζητηθεί η ανάλυσή τους και η συμφωνία τους με τα ποσά του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης. (ε) Να γίνει δειγματοληπτική επαλήθευση της ορθής και έγκαιρης μεταφοράς των δεδομένων (αξίας και Φ.Π.Α.) από τα φορολογικά στοιχεία στους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής. (στ) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικών παραδόσεων ή αποκτήσεων, εξαγωγών ή εισαγωγών και πράξεων λήπτη υπηρεσιών και να επιβεβαιωθεί η ορθή λογιστική παρακολούθηση των πράξεων αυτών, ιδίως σε περίπτωση που τα τιμολόγια έχουν εκδοθεί ή ληφθεί σε νόμισμα άλλο πλην του Ευρώ. Οι φορολογητέες αξίες για σκοπούς Φ.Π.Α. συνήθως παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τάξεως για να διευκολύνεται η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων Φ.Π.Α. (ζ) Να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής Φ.Π.Α. και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμό απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στο λογαριασμό 54.00 εκτός εάν η επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους. (η) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 412 των περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από το φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξής τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές. (θ) Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών (χρεωστικών υπολοίπων) που καταβάλλονται στο Δημόσιο με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. Να αναζητηθεί η αιτία και να ελεγχθεί η ορθότητα στον υπολογισμό των διακανονισμών (διακανονισμός παγίων, pro-rata, κ.λπ.).	
3.	**<u>Φ.Π.Α. εκροών</u>** (α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή εφαρμογή των προβλεπόμενων συντελεστών του Φ.Π.Α. στα έσοδα της επιχείρησης ιδίως εάν αυτά υπόκεινται σε περισσότερους του ενός συντελεστές.	

	(β) Σε περίπτωση αλλαγής, π.χ. αύξησης των συντελεστών ή μετάταξης αγαθών ή υπηρεσιών σε υψηλότερο συντελεστή, να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση προσαρμόστηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο νόμος. (γ) Στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών σε επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε νησιά του Αιγαίου να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή τήρηση των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι φορολογικές διατάξεις, π.χ. η διατήρηση εγκατάστασης της επιχείρησης στα εν λόγω νησιά, από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες. (δ) Στις περιπτώσεις επιχειρήσεων που απαλλάσσονται του Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, εάν υπάρχουν συναλλαγές που μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. παροχή πληροφοριών, μεταβίβαση δικαιωμάτων, παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών ή αγορά παγίων και λήψη υπηρεσιών από άλλες χώρες της Ε.Ε. για τις οποίες οφείλεται Φ.Π.Α. (ε) Να αναλυθούν ανά κατηγορία τα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. οργανικά έσοδα της επιχείρησης και να καταγραφεί: Η αιτία απαλλαγής (π.χ. ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών, εξαγωγή αγαθών, παράδοση αγαθών που αγοράζονται και πωλούνται εκτός Ελλάδος, παραδόσεις σε πλοία και αεροσκάφη, παροχή υπηρεσιών σε επιχειρήσεις εξωτερικού των οποίων ο τόπος φορολογίας θεωρείται ότι βρίσκεται εκτός Ελλάδος), σύμφωνα με το άρθρο 14. Η ύπαρξη τυχόν σημαντικών παρεπόμενων εσόδων, ακόμα και αν αυτά χρεώνονται ξεχωριστά, π.χ. συμβατικοί τόκοι, τα οποία πρέπει να ακολουθούν το χειρισμό Φ.Π.Α. της κύριας παροχής (πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών). Η ύπαρξη δικαιολογητικών απαλλαγής, καθώς και η τήρηση των σχετικών όρων και προϋποθέσεων τα οποία προβλέπονται από υπουργικές αποφάσεις, όπως π.χ. η Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1262/1993 όσον αφορά τις εξαγωγές και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ο έλεγχος των δικαιολογητικών διενεργείται δειγματοληπτικά. (στ) Να αναλυθούν τυχόν σημαντικά έκτακτα/ανόργανα έσοδα, τα οποία μπορεί να υπόκεινται σε Φ.Π.Α., π.χ. είσπραξη αποζημίωσης κατόπιν συμφωνίας για πρόωρη λύση σύμβασης ή στα πλαίσια επίλυσης διαφοράς που αφορά υπολογισμό συμβατικού τιμήματος. (ζ) Να διενεργηθεί δειγματοληπτικός έλεγχος των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου της ελεγχόμενης χρήσης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν όντως έχουν γνωστοποιηθεί στη Δ.Ο.Υ. της ελεγχόμενης επιχείρησης, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους. Εάν η γνωστοποίηση έχει γίνει σε προηγούμενη χρήση να ελεγχθεί εάν οι εκπτώσεις	

	εξακολουθούν να κινούνται μέσα στα πλαίσια που έχουν γνωστοποιηθεί. Επίσης, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν έχουν εκδοθεί πιστωτικά τιμολόγια μόνο για το Φ.Π.Α. και εάν αυτό δικαιολογείται από τις διατάξεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. (η) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά αν η επιχείρηση εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης και αποδίδει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. στο κόστος των αγαθών που παραδίδει δωρεάν (εξαιρούνται δώρα μέχρι 10 ευρώ και δείγματα) ή εάν διαθέτονται αγαθά της επιχείρησης από υπαγόμενη σε Φ.Π.Α. δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη. Ανάλογη υποχρέωση υπάρχει και για τις δωρεάν υπηρεσίες.	
4.	**<u>Φ.Π.Α. εισροών</u>** (α) Σε περίπτωση που η επιχείρηση διενεργεί πράξεις υπαγόμενες στο Φ.Π.Α. και πράξεις απαλλασσόμενες του άρθρου 22, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά, ο τρόπος παρακολούθησης των εξόδων/δαπανών της προκειμένου να εξακριβωθεί ότι εκπίπτει από το φόρο εκροών μόνο το φόρο εισροών που αφορά την υπαγόμενη δραστηριότητα. Όσον αφορά το Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών, π.χ. διοικητικής λειτουργίας, αυτός εκπίπτει αναλογικά σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου (βλέπε άρθρο 31). (β) Να διαπιστωθεί δειγματοληπτικά για την ελεγχόμενη χρήση, εάν η επιχείρηση έχει εκπέσει Φ.Π.Α. δαπανών: • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων, • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, • δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, • στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, • αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και τις δαπάνες καυσίμων επισκευής, συντήρησης μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών, εκτός εάν τα ανωτέρω μεταφορικά μέσα, προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, και (γ) Όσον αφορά δαπάνες αγοράς παγίων, των οποίων η επιχείρηση έχει εκπέσει το Φ.Π.Α., να ελεγχθεί δειγματοληπτικά: 1. εάν αυτά δεν έχουν χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες	

	δραστηριότητες εντός πενταετίας ή δεκαετίας εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από την πραγματοποίηση της αγοράς τους, ή της κατασκευής τους, οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο φόρο που εξέπεσε κατά την απόκτησή τους καθώς επίσης και 2. αν έχουν παύσει να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, μέσα σε μια περίοδο 5 ετών ή δέκα ετών εφόσον πρόκειται για ακίνητα της παρ. 2 του άρθρου 33 του ν.2859/2000 από τη χρησιμοποίησή τους π.χ. λόγω λύσης της επιχείρησης και θέσης αυτής σε εκκαθάριση, οριστικής ανάκλησης άδειας λειτουργίας κλπ., οπότε η επιχείρηση οφείλει να επιστρέψει στο Δημόσιο τόσα πέμπτα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της πενταετίας ή τόσα δέκατα του φόρου όσα τα υπολειπόμενα έτη για την ολοκλήρωση της δεκαετίας για τα ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του νόμου 2859/2000 (βλέπε άρθρο 33 περί πενταετούς διακανονισμού). Ο ίδιος διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις: i. πώλησης παγίων εντός της πενταετίας, εφόσον ο Φ.Π.Α. της πώλησης υπολείπεται του αδιακανόνιστου ποσού Φ.Π.Α. ii. πώλησης ή μίσθωσης ακινήτων, η αγορά ή η ανέγερση των οποίων έχει επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. και έχει εκπεσθεί, εκτός της περίπτωσης πώλησης σε εταιρείες leasing και επαναμίσθωσή τους με leaseback, καθώς και της περίπτωσης μίσθωσης των εν λόγω ακινήτων με Φ.Π.Α., (βλέπε ΠΟΛ. 1180/2013). iii. ανέγερσης κτισμάτων ή κατασκευής εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου με δικαίωμα χρήσης τουλάχιστον εννέα (9) ετών, σε περίπτωση που μέσα στη πενταετία ή δεκαετία, εφόσον πρόκειται για ακίνητα του άρθρου 33 παρ. 2 του ν.2859/2000, του διακανονισμού σταματά η χρήση του ακινήτου, κατά τα οριζόμενα στην παρ. 4 του άρθρου 33 του ν.2859/2000. (δ) Σχετικά με την τελευταία ως άνω περίπτωση, να ελεγχθεί εάν κατά το χρόνο ανέγερσης των κτισμάτων ή κατασκευή των εγκαταστάσεων σε ακίνητο ιδιοκτησίας τρίτου, ο ανεγείρων/κατασκευαστής είχε δικαίωμα χρήσης του ακινήτου για χρονικό διάστημα αρχικά ή κατά παράταση τουλάχιστον εννέα (9) ετών. (ε) Στις περιπτώσεις εμπορεύσιμων αγαθών που καταστράφηκαν, απωλέσθηκαν ή εκλάπησαν, να ελεγχθεί δειγματοληπτικά εάν η καταστροφή ή απώλεια αποδεικνύεται με νόμιμα παραστατικά.	
5.	**<u>Λοιπές ελεγκτικές διαδικασίες Φ.Π.Α.</u>** (α) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά η ορθή συμπλήρωση των δηλώσεων	

	Intrastat και listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) και συγκεκριμένα: ι. Η αναλυτική περιγραφή των ειδών στις δηλώσεις Intrastat με μνεία του κωδικού της συνδυασμένης ονοματολογίας. ιι. Η συμφωνία των δηλώσεων, ως προς την τιμολογιακή αξία, και αυτών με τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και τους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής που εμφανίζουν τη φορολογητέα αξία (βλέπε 2(ε) ανωτέρω). (β) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση συμψήφισε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α., που είχε παραγραφεί, με Φ.Π.Α. εκροών. Σημειωτέον ότι οι φορολογικές διατάξεις προβλέπουν πενταετή παραγραφή. (γ) Να ελεγχθεί εάν η επιχείρηση έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ή έτυχε άλλου ευεργετήματος χωρίς να το δικαιούται, π.χ. έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. λόγω επενδυτικών αγαθών για κατασκευές σε ακίνητα τρίτων, χωρίς να έχει σύμβαση τουλάχιστον εννέα (9) ετών για την χρήση αυτών, ή έτυχε αναστολής καταβολής δυνάμει της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.2869/1987 για επενδυτικά αγαθά τα οποία δεν χρησιμοποίησε για τις ανάγκες της αλλά τα πούλησε. (δ) Να αναλυθούν και αξιολογηθούν τυχόν σημαντικά ευρήματα που προέκυψαν κατά τις προηγούμενες φάσεις. Ιδιαίτερα στις περιπτώσεις 1(ε) (ευρήματα φορολογικού ελέγχου) και οικειοθελούς συμμόρφωσης της επιχείρησης με καταβολή Φ.Π.Α. που ανάγεται σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους ή χρήσεις. Να αναλυθεί η αιτία και να ελεγχθεί η συμμόρφωση αυτής.	
<u>Ε. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (Κ.Φ.Α.Σ.)</u>		
1.	**<u>Γενικές ελεγκτικές επαληθεύσεις</u>** 1) Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν όλα γενικά τα βιβλία των οποίων η τήρηση είναι υποχρεωτική από τον Κ.Φ.Α.Σ., σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013. Συγκεκριμένα, να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα ακόλουθα βιβλία: • Αναλυτικά ημερολόγια και Συγκεντρωτικό ημερολόγιο ή Γενικό ημερολόγιο • Αναλυτικά καθολικά • Γενικό καθολικό • Βιβλίο ή καταστάσεις Απογραφών • Μητρώο Παγίων • Βιβλίο Αποθήκης (Λογ. 94 - Άρθρο. 4 παρ. 8 Κ.Φ.Α.Σ.)	**<u>Φύλλο εργασίας</u>**

	2) Να ελεγχθεί αν η εταιρεία τήρησε τον προβλεπόμενο από το άρθρο 4 παρ.11 του Κ.Φ.Α.Σ. ηλεκτρονικό φάκελο ελέγχου και ότι αυτός περιλαμβάνει τα αναφερόμενα στο Έγγραφο με Αρ.Πρωτοκ.Δ15Α 1095320ΕΞ11.6.2013 (λαμβανομένης υπόψη της ισχύος των διατάξεων της παρ. 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ.) 3) Να ελεγχθεί αν τηρήθηκαν τα βιβλία που ενδεχόμενα ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών . 4) Να ελεγχθεί αν έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. οι καταστάσεις του άρθρου 10 παρ. 1 Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013). 5) Να ελεγχθεί αν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης, οι οποίες προβλέπονται από το άρθρο. 7 παρ. 1 του Κ.Φ.Α.Σ., εκδόθηκαν με μηχανογραφικό τρόπο μέσω Ειδικών Ασφαλών Φορολογικών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ), στις περιπτώσεις που ορίζονται στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1288/31-122013 – ισχύς μέχρι 31.12.2014. 6) Να συνταχθεί σχετικός πίνακας των δηλωθέντων Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ με αναφορά της ημερομηνίας και του σχετικού αριθμού δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και να ελεγχθεί αν οι μηχανισμοί δηλώθηκαν εμπρόθεσμα σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ.– ισχύς μέχρι 31.12.2014.	
2.	**<u>Συμφωνία μεταξύ των βιβλίων</u>** (α) Να ελεγχθεί εάν: 1. Το άθροισμα των κινήσεων των ημερολογίων είναι ίσο με τα σύνολα των κινήσεων του γενικού καθολικού και του Ισοζυγίου. 2. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του Ισοζυγίου Πελατών και Προμηθευτών συμφωνούν με αυτά του Αναλυτικού Καθολικού (Καρτέλας) Πελάτη ή Προμηθευτή, αντίστοιχα. 3. Τα υπόλοιπα των λογαριασμών του ισοζυγίου της 13ης περιόδου της προηγούμενης χρήσης μεταφέρθηκαν ορθά ως υπόλοιπα έναρξης στην τρέχουσα χρήση. (β) Να ελεγχθεί εάν: 1. Εκδόθηκαν αντίστοιχα τιμολόγια πώλησης ή αποδείξεις λιανικής πώλησης και γενικώς φορολογικά στοιχεία αξίας για τα εκδοθέντα έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (δελτία αποστολής κλπ) ως και για τυχόν έσοδα που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά. • Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις πωλήσεων καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά. Έγινε η ορθή καταχώρηση (κατά αξία) των αγορών (παγίων,	

	εμπορευσίμων κλπ) στα βιβλία με βάση τα τιμολόγια αγοράς και τις διασαφήσεις εισαγωγής. 2. Έγινε ορθή καταχώρηση των αγορών στο βιβλίο αποθήκης (λογ. 94 Ε.Γ.Λ.Σ.), με βάση τις ποσότητες που αναγράφονται στα οικεία έγγραφα μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (Δελτία Αποστολής) ή τιμολόγια. • Η ποσοτική διακίνηση των πρώτων υλών και ετοίμων προϊόντων εντός της επιχείρησης γίνεται βάσει των εκδιδομένων λογιστικών σημειωμάτων (ΠΟΛ.1004/4.1.2013). 3. Οι επιστροφές, οι εκπτώσεις και τα ειδικά έξοδα αγορών καλύπτονται με νόμιμα δικαιολογητικά. 4. Έγινε ορθή καταχώρηση στα τηρούμενα βιβλία της αξίας των δικαιολογητικών δαπανών. (γ) Να ελεγχθεί εάν έχουν ενημερωθεί εμπρόθεσμα τα προβλεπόμενα από την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία βιβλία και αν έχει καταρτιστεί εμπρόθεσμα ο ηλεκτρονικός φάκελος ελέγχου.	
3.	**<u>Ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις</u>** (α) Έλεγχος ταμείου 1. Να ελεγχθούν τα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών ταμείου και αξιόγραφων, για διαπίστωση τυχόν πιστωτικών υπολοίπων ή διαφορών. (β) Έλεγχος Αποθήκης (Λογ. 94 Ε.Γ.Λ.Σ.) 1. Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο βιβλίο αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών. Για τη διαπίστωση ύπαρξης ή μη διαφορών στο πλαίσιο του ελέγχου αυτού θα λαμβάνονται υπόψη οι εισαχθείσες και εξαχθείσες ποσότητες βάσει των ληφθέντων και εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων από την τελευταία ενημέρωση του βιβλίου αποθήκης μέχρι την ημέρα και ώρα του ελέγχου. Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 14 του Κ.Φ.Α.Σ., εξακολουθούν να ισχύουν Αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών με τις οποίες είχε ρυθμιστεί ο τρόπος τήρησης του βιβλίου αποθήκης για συγκεκριμένες κατηγορίες επιτηδευματιών (όπως, επιχειρήσεις τύπου, ιχθυοτροφεία, λιανοπωλήτριες επιχειρήσεις). Περαιτέρω με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1023/2014 έχει δοθεί δυνατότητα στους υπόχρεους, που με τις προηγούμενες διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 8 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) δεν υποχρεούνταν σε τήρηση βιβλίου αποθήκης ή ήταν υπόχρεοι σε τήρηση αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή	

	καθώς και σε αυτούς που το 2014 θα υποχρεωθούν για πρώτη φορά σε τήρηση του λογαριασμού 94, να τηρήσουν τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού αυτού μόνο ως προς την εισαγωγή. Όποιος από αυτούς επεξεργάζεται αγαθά δύναται να ενημερώνει μόνο τους υπολογαριασμούς των πρώτων υλών. 2. Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στις μερίδες αποθήκης. Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον μήνα Δεκέμβριο και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα της ελεγχόμενης χρήσης. 3. Να ελεγχθεί αν τα λογιστικά ποσοτικά υπόλοιπα των μερίδων του βιβλίου Αποθήκης επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου και καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Απογραφών και στις καταστάσεις απογραφής. (γ) Έλεγχος απογραφής 1. Να ελεγχθεί αν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή στο Βιβλίο Απογραφών των περιουσιακών στοιχείων εντός της προβλεπόμενης από τον Κ.Φ.Α.Σ. προθεσμίας. 2. Να ελεγχθεί αν η απογραφή των εμπορευσίμων γίνεται ξεχωριστά για κάθε αποθηκευτικό χώρο ή για τα αποθέματα που βρίσκονται σε τρίτους, ανά τρίτο. (δ) Έλεγχος αποτίμησης αποθεμάτων. 1. Να ελεγχθεί η ορθότητα του υπολογισμού της τιμής κτήσης και του ιστορικού κόστους παραγωγής των αποθεμάτων με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ) για κάθε αποθηκευτικό χώρο. Να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ) για κάθε αποθηκευτικό χώρο. 2. Να ελεγχθεί ότι δεν χρησιμοποιήθηκε διαφορετική μέθοδος αποτίμησης για τα τέσσερα (4) έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης, σε συνδυασμό με την αντίστοιχη ελεγκτική διαδικασία στο πρόγραμμα ελέγχου φορολογίας εισοδήματος. (ε) Έλεγχος αποτίμησης συμμετοχών Να ελεγχθεί η ορθή αποτίμηση των συμμετοχών στο τέλος της	

	διαχειριστικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Π.Δ.1123/80. (στ) Έλεγχος κόστους παραγωγής. 1. Να ελεγχθεί αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων κόστους παραγωγής που δίνονται από την επιχείρηση στον έλεγχο (ΠΟΛ.1004/4.1.2013) και κόστους παραγωγής επιλεκτικά σε δύο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με την μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και αν σε κάποιο από αυτά τα δύο παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα. 2. Να ελεγχθεί αν μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από χρήση σε χρήση τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη του δείγματος ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες επιμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του κόστους παραγωγής. (ζ) Έλεγχος απόδειξης συναλλαγών Να ελεγχθεί εάν η τμηματική ή μη εξόφληση τιμολογίων αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ (και για αγορά αγροτικών προϊόντων) έγινε μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με έκδοση επιταγής της επιχείρησης. (η) Έλεγχοι Ηλεκτρονικού Τιμολογίου Να ελεγχθεί εάν: • η επιχείρηση τηρεί τις προϋποθέσεις για να εκδίδει και να λαμβάνει ηλεκτρονικά τιμολόγια. • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση περιέχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία. • εξασφαλίζεται η ακεραιότητα και αυθεντικότητα των εκδιδόμενων ηλεκτρονικών τιμολογίων κατά την έκδοση, αποστολή, καταχώρηση και αποθήκευση τους. • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται είναι μοναδικά και δεν υπάρχουν περιπτώσεις διπλής έκδοσης ή καταχώρησης του ίδιου ηλεκτρονικού τιμολογίου. • ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται αποστέλλονται από τον εκδότη και καταχωρούνται από τον παραλήπτη στα προβλεπόμενα από το νόμο χρονικά περιθώρια. • υπάρχουν αλλοιώσεις ή διαφοροποιήσεις του ηλεκτρονικού τιμολογίου κατά την αποστολή του που οφείλονται στον εκδότη,	

	τον παραλήπτη ή τον πάροχο υπηρεσιών. • τα ηλεκτρονικά τιμολόγια που εκδίδονται από την επιχείρηση αποθηκεύονται σε αναγνώσιμη μορφή και κατά τη διάρκεια της αποθήκευσης τους διασφαλίζεται η ακεραιότητα τους και η διαθεσιμότητα τους για έλεγχο στο προβλεπόμενο από το νόμο χρονικό διάστημα.	
	ΣΤ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	
1.	**Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακίνητων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) ν.4223/2013 και Δήλωση Ε9.** 1. Να ελεγχθεί αν συνέτρεχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2014 (δηλαδή για μεταβολές που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους 2013 και υφίσταντο την 1η Ιανουαρίου 2014) και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί: α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων για τα έτος 2014 έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) η ορθότητα των αναγραφομένων στοιχείων στην περιουσιακή κατάσταση έτους 2014. 2. Να ελεγχθεί αν εντός της ελεγχόμενης χρήσης (από 1.1-31.12.2014) συνέτρεξε περίπτωση υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων λόγω μεταβολής της περιουσιακής κατάστασης και, εφόσον υπήρχε σχετική υποχρέωση, να ελεγχθεί: α) αν η δήλωση στοιχείων ακινήτων έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) η ορθότητα των αναγραφομένων στοιχείων στην τρέχουσα περιουσιακή κατάσταση. 3. Να ελεγχθεί η πληρότητα και ορθότητα των αναγραφομένων στοιχείων στη δήλωση - πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΕΝ.Φ.Ι.Α. καθώς και η ύπαρξη ορθών παραστατικών που δικαιολογούν τις απαλλαγές ή τις μειώσεις από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α. 4. Να ελεγχθεί αν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. 5. Σε περίπτωση σύνταξης συμβολαιογραφικού εγγράφου, στο οποίο συμβάλλεται ο φορολογούμενος, να ελεγχθεί αν έχει μνημονευθεί και επισυναφθεί το ορθό πιστοποιητικό ΕΝ.Φ.Ι.Α.	**Φύλλο εργασίας**
2.	**Ειδικός Φόρος επί των Ακίνητων** 1. Να ελεγχθεί αν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου επί των ακινήτων και, σε καταφατική περίπτωση, να ελεγχθεί	

	αν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα η οικεία δήλωση. 2. Να ελεγχθεί το σύνολο των προβλεπομένων παραστατικών ή δικαιολογητικών για την απαλλαγή τόσο από το φόρο όσο και από την εξαίρεση υποβολής δήλωσης. 3. Σε περίπτωση υποχρέωσης υποβολής δήλωσης ειδικού φόρου, από την οποία προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, να ελεγχθεί η ορθότητα των στοιχείων των αναγραφόμενων σε αυτή ακινήτων καθώς και η ορθότητα της αξίας των ακινήτων. 4. Να ελεγχθεί εάν έχει καταβληθεί εμπρόθεσμα ο ειδικός ετήσιος φόρος επί των ακινήτων 15%, σε περίπτωση σχετικής υποχρέωσης.	
	Ζ. ΤΕΛΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ & ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	
1.	**Δάνεια** Να ελεγχθεί ο υπολογισμός και η απόδοση των τελών χαρτοσήμου, αφού ληφθούν υπόψη τα παρακάτω: • Εάν η επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις με τις επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα και καταβάλλει ή εισπράττει κατά περίπτωση τόκους στα πλαίσια των συμβάσεων αυτών. • Ο τόπος σύναψης και εκτέλεσης των συμβάσεων αυτών. • Εάν η επιχείρηση έχει προβεί στην κεφαλαιοποίηση δανειακών τις υποχρεώσεων. • Εάν η επιχείρηση έχει παράσχει εμπράγματη ασφάλεια ή ενέχυρο για την εξασφάλιση τις απαίτησης του δανειστή και περαιτέρω να εξετασθεί αν η εν λόγω παροχή έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η δανειακή σύμβαση ή όχι.	**Φύλλο εργασίας**
2.	**Εκχώρηση απαίτησης** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση εκχώρησης οποιασδήποτε απαίτησης τις και να εξετασθεί περαιτέρω αν για την εν λόγω εκχώρηση προβλέπεται αντάλλαγμα ή όχι.	
3.	**Αναδοχή χρέους** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει καταρτίσει σύμβαση αναδοχής χρέους με οποιονδήποτε αντισυμβαλλόμενο.	
4.	**Καταθέσεις – αναλήψεις μετόχων, εταίρων κλπ** Να ελεγχθεί αν υπάρχει οποιαδήποτε εγγραφή στα βιβλία τις επιχείρησης από την οποία να προκύπτει κατάθεση ή ανάληψη χρημάτων από μετόχους, εταίρους ή τρίτους έξω από το πλαίσιο οποιασδήποτε σύμβασης.	

5.	**Παρεπόμενα σύμφωνα** Να ελεγχθεί αν η επιχείρηση έχει συνάψει συμφωνητικό παροχής εμπράγματης ασφάλειας για την εξασφάλιση οποιασδήποτε ενοχικής απαίτησης του αντισυμβαλλομένου και περαιτέρω να εξετασθεί αν η παροχή εμπράγματης ασφάλειας έχει γίνει με το ίδιο έγγραφο με το οποίο συνήφθη η κύρια σχέση ή όχι.	
6.	**Λοιπές συναλλαγές** Να ελεγχθεί αν συντρέχει περίπτωση επιβολής τέλους χαρτοσήμου επί: • Αμοιβών τρίτων • Τόκων υπερημερίας • Αποζημιώσεων • Συμβιβασμών • Αγοράς αγαθών από μη επιτηδευματίες • Μεταβίβασης επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους τις • Χρησιδανείων • Επιδοτήσεων, επιχορηγήσεων ή οικονομικών ενισχύσεων και λοιπών πράξεων για τις οποίες δεν προβλέπεται απαλλαγή • Άφεσης χρέους	
7.	**Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου** Σε περίπτωση αύξησης μετοχικού κεφαλαίου να ελεγχθεί η καταβολή του Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίου.	
Η. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ		
Κατά τον έλεγχο θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι κατά περίπτωση εκδοθείσες και ισχύουσες εγκύκλιοι οι οποίες ερμηνεύουν τις διατάξεις των αντίστοιχων άρθρων του Κ.Φ.Ε. Α. Με βάση το οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης να προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης, όπως εμφανίζονται σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου. Β. Να γίνει επισκόπηση του οριστικού ισοζυγίου τέλους χρήσης με σκοπό να εντοπιστούν σημαντικές συναλλαγές της εταιρείας (τακτικές ή έκτακτες), οι οποίες συνεπάγονται υποχρέωση της εταιρείας να παρακρατήσει ή προκαταβάλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να υπάρχει σχετική κίνηση σε υπολογαριασμούς της γενικής λογιστικής/ισοζυγίου. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις κατωτέρω παραγράφους αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.		

<table>
<tr><td colspan="2">Να ελεγχθούν οι δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στα παρακάτω αντικείμενα:</td><td></td></tr>
<tr><td>1.</td><td><u>Φόρος Μισθωτής Εργασίας (άρθρο 60 του ν.4172/2013)</u>

(α) Να γίνει συμφωνία των ακαθάριστων αποδοχών που εμφανίζονται στις προσωρινές και την οριστική δήλωση Φ.Μ.Ε. με αυτές που εμφανίζονται στο οριστικό ισοζύγιο τέλους χρήσης (λογαριασμοί 60.00 και 60.01). Η ίδια συμφωνία πρέπει να γίνει και ως προς τους παρακρατηθέντες και καταβληθέντες φόρους.

(β) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου και εισφοράς αλληλεγγύης του ν.3986/2011 σε τρεις (3) υπαλλήλους και τρεις (3) εργάτες της επιχείρησης ακολουθώντας τις οδηγίες που έχουν δοθεί από το Υπουργείο Οικονομικών για την εκκαθάριση του Φ.Μ.Ε. (αναγωγή των καθαρών αποδοχών προ φόρου του μηνός Ιανουαρίου σε ετήσια βάση, δηλ. x 14 κτλ).

(γ) Να γίνει σε ετήσια βάση επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου σε ένα (1) υπάλληλο και ένα (1) εργάτη της επιχείρησης που προσλήφθηκαν ή αποχώρησαν μέσα στο έτος, καθώς και σε ένα μέλος του Δ.Σ.

(δ) Να γίνει επαλήθευση της ορθής παρακράτησης φόρου 20% στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά, σύμφωνα με το άρθρο 12 του Κ.Φ.Ε., καθώς και στις πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές.

(ε) Να ελεγχθεί δειγματοληπτικά ο λογαριασμός 60.02 – παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού καθώς και οι λογαριασμοί στους οποίους καταχωρούνται έξοδα των υπαλλήλων της επιχείρησης επί αποδώσει λογαριασμού (π.χ. έξοδα ταξιδίων), προκειμένου να διακριβωθεί εάν υπάρχουν διάφορες παροχές σε αυτούς ή έξοδα που δεν καλύπτονται από παραστατικά δαπανών, τα οποία μπορεί να θεωρηθούν ως πρόσθετο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών υποκείμενο σε παρακράτηση Φ.Μ.Ε. Να συνεκτιμηθούν τυχόν όροι που περιλαμβάνονται στις συμβάσεις εργασίας καθώς και η περιοδικότητα αυτών των καταβολών.

Ως παρεπόμενες παροχές (παροχές σε είδος) θεωρούνται με βάση τον Κ.Φ.Ε. οι ακόλουθες:

i) Οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.</td><td><u>Φύλλο εργασίας</u></td></tr>
</table>

	ii) Η αγοραία αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, υπολογίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του κόστους του οχήματος που εγγράφεται ως δαπάνη στα βιβλία του εργοδότη με τη μορφή της απόσβεσης περιλαμβανομένων των τελών κυκλοφορίας, επισκευών, συντηρήσεων, καθώς και του σχετικού χρηματοδοτικού κόστους που αντιστοιχεί στην αγορά του οχήματος ή του μισθώματος. Σε περίπτωση που το κόστος είναι μηδενικό, η αγοραία αξία της παραχώρησης ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία (3) έτη. iii) Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο. iv) Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος. v) Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Από τις ως άνω παροχές σε είδος εξαιρούνται: 1. η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, 2. η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης	

	που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, 3. η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, 4. οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, 5. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και 6. τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητάς του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο. (στ) Να ελεγχθεί αν στις βεβαιώσεις αποδοχών που εκδίδει η επιχείρηση περιλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία όπως ορίζονται στα άρθρα 12 και 13, εκτός από τις εξαιρέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 14, του ν.4172/2013. Σε αυτό το πλαίσιο να ζητηθεί από την επιχείρηση βεβαίωση/δήλωση από την οποία να προκύπτουν τα ακόλουθα: • Κατάσταση των προσώπων που άσκησαν το δικαίωμα προαίρεσης αγοράς μετοχών (stock option), • Ανάλυση των σχετικών ποσών που θεωρούνται εισόδημα ανά δικαιούχο.	
2.	**<u>Αποζημίωση ν.2112/1920 λόγω διακοπής της σχέσεως εργασίας ή άλλης σύμβασης μισθωτών</u>** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου με την κλίμακα που προβλέπει το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4172/2013 επί της αποζημίωσης λόγω απόλυσης βάσει του ν.2112/1920 ή για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή της σύμβασης, η οποία συνδέει τον φορέα με το δικαιούχο της αποζημίωσης.	
3.	**<u>Μερίσματα, προμερίσματα, άλλα εταιρικά δικαιώματα, μαθηματικά αποθέματα και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό</u>** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών	

	αποθεμάτων, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό. Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου 10% στα ως άνω διανεμόμενα ποσά ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή σε είδος, ο ορθός υπολογισμός του προς απόδοση ποσού, καθώς και η καταβολή του φόρου αυτού (άρθρο 62 § 1(α) ν.4172/2013). Στις περιπτώσεις που έχει συναφθεί διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ) εφαρμόζεται τυχόν ευνοϊκότερος από την οικεία ΣΑΔΦΕ φορολογικός συντελεστής. Όταν τα μερίσματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.). Εάν η ελεγχόμενη διανείμει μέρισμα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (10%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1- συντελεστής παρακράτησης	
4.	**Τόκοι** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 15% στους τόκους που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση (άρθρο 62 § 1(β) ν.4172/2013) προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου τόκων οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα, φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, καθώς και νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι	

	Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, καθώς και μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων. Δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου το εισόδημα από τόκους ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, που αποκτούν τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν αυτά έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή. Όταν οι τόκοι καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τόκους σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: $\frac{\text{Συντελεστής παρακράτησης}}{1 - \text{συντελεστής παρακράτησης}}$ x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό	
5.	**<u>Δικαιώματα (royalties)</u>** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοση παρακρατούμενου φόρου 20% στα δικαιώματα (royalties) που καταβάλλει η ελεγχόμενη επιχείρηση [άρθρο 62 § 1(γ) ν.4172/2013] προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κλπ, κατοίκους ημεδαπής ή αλλοδαπής, εκτός εάν από την οικεία διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας εισοδήματος προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση. Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 62 τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties). Όταν τα δικαιώματα καταβάλλονται σε συνδεδεμένα νομικά πρόσωπα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν.4172/2013 (ελάχιστο ποσοστό	

	συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κλπ.). Εάν η ελεγχόμενη καταβάλλει τα δικαιώματα (royalties) σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού (25%) κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά κατά τα λοιπά πληροί τους λοιπούς όρους, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, εφόσον καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής: Συντελεστής παρακράτησης x διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 - συντελεστής παρακράτησης	
6.	**Αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του φόρου 20% που παρακρατήθηκε στις αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο (ανεξαρτήτως τόπου κατοικίας του) ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.	
7.	**Αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και απόδοσης του παρακρατηθέντα φόρου 3% επί της αξίας του κατασκευαζόμενου έργου ή του μισθώματος ενοικιάσεως δημοσίων, δημοτικών ή λιμενικών προσόδων (άρθρο 62 § 1(δ) ν.4172/2013), ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα παρακράτηση διενεργείται εφόσον τα πρόσωπα αυτά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής του άρθρου 62 παρ. 1(δ) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου ενεργείται μόνο εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ.	

8.	**Φορολογία ασφαλίσματος ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων** Να ελεγχθεί ότι στα ποσά που καταβάλλει ασφαλιστική εταιρεία εφάπαξ ή περιοδικά στους δικαιούχους από ομαδικά ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής, που ο εργοδότης τους έχει συνάψει, έχει γίνει παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 § 1(ε) ν.4172/2013. Ο συντελεστής φόρου παρακράτησης ορίζεται, για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Για το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ μέχρι του ποσού των σαράντα χιλιάδων (40.000) ευρώ δέκα τοις εκατό (10%) και για τα ποσά που υπερβαίνουν τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ είκοσι τοις εκατό (20%). Οι συντελεστές των προηγούμενων εδαφίων της περίπτωσης αυτής αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ποσού πρόωρης εξαγοράς. Δεν θεωρείται πρόωρη εξαγορά κάθε καταβολή που πραγματοποιείται σε εργαζόμενο ο οποίος έχει θεμελιώσει συνταξιοδοτικό δικαίωμα ή έχει υπερβεί το 60ό έτος της ηλικίας του, καθώς και κάθε καταβολή που γίνεται χωρίς τη βούληση του εργαζομένου, όπως σε περίπτωση απόλυσης του εργαζομένου ή πτώχευσης του εργοδότη.	
9.	**Φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών** Να ελεγχθεί η υποβολή δήλωσης και καταβολής από την «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» (ΕΧΑΕ) του παρακρατηθέντος φόρου με συντελεστή 0,20% στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Τα ανωτέρω ισχύουν και για πωλήσεις μετοχών εισηγμένων που πραγματοποιούνται με εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές και μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων. Μετά την τροποποίηση του άρθρου 27 του ν.2703/1999 από το άρθρο 9 του ν.3522/2006, εξαιρούνται από το φόρο, οι μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο με το οποίο το Χρηματιστήριο Αθηνών έχει δημιουργήσει κοινό ηλεκτρονικό σύστημα διαπραγμάτευσης και με την προϋπόθεση ότι για τις πωλήσεις αυτές προβλέπεται η καταβολή ανάλογου φόρου στην αλλοδαπή. Επί του παρόντος, τέτοιο σύστημα υπάρχει μόνο με το Χρηματιστήριο της Κύπρου.	
10.	**Ειδικός φόρος πλοίων με ελληνική σημαία** Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων φόρου πλοίων και η καταβολή του φόρου αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.27/1975, εφόσον η επιχείρηση έχει στην ιδιοκτησία της πλοία με ελληνική σημαία.	

11.	**Ειδικός Φόρος τηλεοπτικών διαφημίσεων** Να ελεγχθεί η υποβολή δηλώσεων και καταβολής του παρακρατηθέντος φόρου 20% που εισπράττουν τα τηλεοπτικά μέσα ενημέρωσης και αποδίδουν στο Δημόσιο με μηνιαίες δηλώσεις (ν.3845/2010, άρθρο πέμπτο, παρ. 12, ισχύει από 1/1/2015).	
Θ. ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ		
Για τους μετασχηματισμούς που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), να ελεγχθούν τα ακόλουθα:		
1.	**Εισφορά ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52 ν.4172/2013).** Στην περίπτωση «εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων» να ελεγχθεί: α) κατά πόσο ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται συνιστά από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα, β) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι αμφότερες έχουν το ίδιο φορολογικό καθεστώς. Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους -μέλους της Ε.Ε. και η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί ότι μετά την μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους -μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, να ελεγχθεί ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία. γ) εάν η λήπτρια και η εισφέρουσα επιχείρηση: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που	**Φύλλο εργασίας**

	έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. δ) αν η εισφέρουσα εταιρεία διατήρησε τους τίτλους που αποκτήθηκαν από την εισφορά ενεργητικού για χρονικό διάστημα τουλάχιστον τριών (3) ετών. Σε περίπτωση που οι τίτλοι δεν διακρατήθηκαν για το ως άνω διάστημα, να ελεγχθεί κατά πόσο η μεταβίβασή τους δεν είχε ως σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • η εισφορά ενεργητικού δεν συνεπάγεται κατά το χρόνο της εισφοράς του καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της λογιστικής αξίας τους. • η λήπτρια εταιρεία μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η εισφέρουσα εταιρεία αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τη λήπτρια εταιρεία στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της μεταβίβασης. Να ελεγχθεί ότι η λήπτρια εταιρεία πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού. Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας που συνιστούν μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που ευρίσκονται σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε., εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4, 5 και 6 του άρθρου 52 του Κ.Φ.Ε. Σε αυτή την περίπτωση, να ελεγχθεί εάν η εισφέρουσα φορολογήθηκε για την τυχόν υπεραξία που προέκυψε κατά την μεταβίβαση. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της μεταβίβασης σχετικά με κάθε φόρο που θα επιβάλλονταν σε αυτό το κράτος - μέλος για τη μεταβίβαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει.	

2.	**Ανταλλαγή τίτλων (άρθρο 53 ν.4172/2013).** Στην περίπτωση «ανταλλαγής τίτλων» να ελεγχθεί: α) εάν ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η «αποκτώσα εταιρεία» θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της «αποκτώμενης εταιρείας» ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και έναν τίτλο τουλάχιστον της αξίας του κεφαλαίου της «αποκτώμενης εταιρείας». Για το σκοπό αυτόν η εξαγορά που πραγματοποιείται από την «αποκτώσα εταιρεία» μέσω αναγνωρισμένου χρηματιστηρίου αξιών νοείται ως ενιαία συναλλαγή υπό την προϋπόθεση ότι συντελείται εντός περιόδου έξι (6) μηνών. β) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία» είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους μέλους καθώς και εάν ο μέτοχος ή εταίρος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος αλλά κατέχει τόσο τους αρχικούς όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα. γ) εάν η «αποκτώσα εταιρεία» και η «αποκτώμενη εταιρεία»: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β΄ της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • ο μέτοχος ή εταίρος της «αποκτώμενης εταιρείας» δεν υπόκειται, κατά το χρόνο της ανταλλαγής τίτλων, σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της ανταλλαγής, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατά αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. • ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή των τίτλων. • Η «αποκτώσα εταιρεία» αποτιμά τους τίτλους που λαμβάνει από τον μέτοχο ή εταίρο στην αγοραία τους αξία κατά το χρόνο της ανταλλαγής. Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που η «αποκτώσα εταιρεία» προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν θα υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής	

	αξίας, ή, εάν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της φορολογητέας αξίας των τίτλων.	
3.	<u>**Συγχωνεύσεις και διασπάσεις (άρθρο 54 ν.4172/2013).**</u> Στην περίπτωση «συγχώνευσης ή διάσπασης» να ελεγχθεί: α) κατά πόσο σε περίπτωση διάσπασης όπου λαμβάνει χώρα μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας, ο κλάδος δραστηριότητας που εισφέρεται αλλά και ο κλάδος δραστηριότητας που απομένει στην εισφέρουσα, συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα. β) εάν η εισφέρουσα εταιρεία ή εταιρείες καθώς και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος ή/ και άλλου κράτους – μέλους της Ε.Ε. γ) εάν οι προαναφερόμενες εταιρείες: i) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει, ii) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και iii) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο που ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς. δ) εάν ο μέτοχος ή εταίρος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, αντάλλαξε τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας, κατά πόσο i) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή ii) δεν είναι κάτοικος Ελλάδας αλλά κατείχε τους τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας ή εισφερουσών εταιρειών και κατέχει τους τίτλους της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα. ε) στην περίπτωση μεταβίβασης κλάδου ή κλάδων, εφόσον η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν ο μεταβιβαζόμενος κλάδος ή κλάδοι δραστηριότητας βρίσκονται στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος –μέλος της Ε.Ε. Εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία ή είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., και η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες είναι κάτοικος Ελλάδος, να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν συνδέονται με εκτός	

	Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας ή εταιρειών. Εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος ή άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., να ελεγχθεί εάν μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται συνδέονται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας. Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις: • η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν συνεπάγεται, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. • η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ή εταιρειών ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις. • η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα. • αν η λήπτρια εταιρεία συμμετέχει στο κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής. • ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική καταβολή. • ο μέτοχος ή εταίρος δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την συγχώνευση ή διάσπαση. Να ελεγχθεί εάν η λήπτρια εταιρεία διενεργεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβε χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση. Να ελεγχθεί ότι στην περίπτωση που κατά την συγχώνευση ή διάσπαση, η λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες προβεί σε πρόσθετη χρηματική καταβολή πέραν της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, η εν λόγω χρηματική καταβολή δεν υπερβαίνει το 10% της ονομαστικής αξίας, ή αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το 10% της λογιστικής αξίας των τίτλων.	

Σε περίπτωση μεταβίβασης κλάδου δραστηριότητας που συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος - μέλος της Ε.Ε, εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος άλλου κράτους - μέλους της Ε.Ε., δεν ισχύουν οι διατάξεις των παραγράφων 5, 6, 7 και 8 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Η εισφέρουσα εταιρεία δικαιούται πίστωσης έναντι του ποσού του φόρου που προκύπτει συνεπεία της συγχώνευσης ή διάσπασης σε σχέση με κάθε φόρο που θα επιβαλλόταν στο εν λόγω κράτος - μέλος της Ε.Ε. στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση για την συγχώνευση ή διάσπαση, εάν δεν ετύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ όπως ισχύει.

Σε περίπτωση μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ L 207/1/ 18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, να ελεγχθεί ότι τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε αντίθεση περίπτωση καθώς και εάν τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υπεραξία η οποία προκύπτει βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Να ελεγχθεί ότι η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

Να ελεγχθεί εάν οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η εν λόγω εταιρεία πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος - μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή καθώς και δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Εφόσον ισχύουν οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις, η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημιάς από

	παρελθούσες χρήσεις της Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE) η οποία μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος-μέλος. Να ελεγχθεί εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η εν λόγω πράξη μετασχηματισμού δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο άρθρα του Κ.Φ.Ε.	
4.	**<u>Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE (άρθρο 55 ν.4172/2013).</u>** Να ελεγχθεί ότι, σε περίπτωση μεταφοράς από την Ελλάδα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. της καταστατικής έδρας Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (Ε.Ε.Κ. L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (Ε.Ε.Κ. L 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση καθώς και εάν τα στοιχεία αυτά πωληθούν ή πάψουν να συνδέονται με τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα ή μεταφερθούν σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η υπεραξία η οποία προκύπτει βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας αυτών υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Να ελεγχθεί ότι, η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας. Να ελεγχθεί ότι, οι προβλέψεις και τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE)	

	πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Σε αντίθετη περίπτωση, υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της Ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή Ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος. Να ελεγχθεί η εφαρμογή της περίπτωσης αυτής. Να ελεγχθεί εάν οι προαναφερόμενοι εταιρικοί μετασχηματισμοί βάσει των άρθρων 52, 53, 54 και 55 του Κ.Φ.Ε., είχαν ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η εν λόγω πράξη μετασχηματισμού δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Στην περίπτωση αυτή αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται στα προαναφερόμενα άρθρα του Κ.Φ.Ε.	
5.	**<u>Με βάση τις διατάξεις των ν.2166/1993, ΝΔ.1297/1972, ν.2515/1997 κλπ</u>** Ελέγξτε με βάση τις σχετικές διατάξεις του νόμου με τον οποίο έγινε ο μετασχηματισμός (π.χ. ν.2166/1993, ν.1297/1972, ν.2515/1997, ν.2190/1920), τα παρακάτω. (α) Εάν συντρέχουν οι οριζόμενες προϋποθέσεις για την λήψη των οικείων φορολογικών απαλλαγών. (β) Εάν η τυχόν προκύπτουσα χρεωστική διαφορά έχει τύχει ορθού φορολογικού χειρισμού. (γ) Εάν η τυχόν προκύπτουσα υπεραξία έχει απεικονισθεί στους προβλεπόμενους λογαριασμούς. (δ) Εάν οι τυχόν υφιστάμενες φορολογικές ζημίες των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων δύνανται να μεταφερθούν στα επόμενα έτη προς συμψηφισμό. (ε) Εάν έχουν τηρηθεί ορθά τα προβλεπόμενα για τις λοιπές φορολογίες (Φ.Π.Α., Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Υ. κλπ).	

I. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		
Οι ελεγκτικές αυτές επαληθεύσεις διενεργούνται μόνο στη περίπτωση που το ελεγχόμενο πρόσωπο είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013.		
	Σε περίπτωση κατά την οποία το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι: 1. συνδεδεμένο/η με άλλα πρόσωπα, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και είχε πραγματοποιήσει συναλλαγές με αυτά ή μεταφορά λειτουργιών, ή 2. μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στην Ελλάδα και είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους με το κεντρικό ή τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού της στην αλλοδαπή, ή 3. ημεδαπό/η με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, με την οποία είχε συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 50 και 51 του ν.4172/2013 και των άρθρων 21 και 22 του ν.4174/2013, όπως αυτές ισχύουν, να ελεγχθούν τα ακόλουθα: **Α.** Έχει υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013; Εφόσον υπάρχει **υποχρέωση**: Α.1. Έχει συντάξει τον κατά περίπτωση προβλεπόμενο από τις σχετικές διατάξεις Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών; Α.2. Έχει υποβάλλει ηλεκτρονικά στη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών; **Β.** Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών περιλαμβάνει όλα τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία; Β.1. Έχει επιλεγεί παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών και ποιά είναι αυτή; Β.2. Σε περίπτωση επιλογής μη παραδοσιακής μεθόδου έχει αιτιολογηθεί η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων και η επιλογή συναλλακτικής ή άλλης μεθόδου; Β.3. Έχει γίνει επαρκής συγκριτική και λειτουργική ανάλυση; Β.4. Έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα συγκριτικά στοιχεία *(εσωτερικά ή εξωτερικά)* για την αξιολόγηση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών;	**Φύλλο εργασίας**

	Β.5. Σε περίπτωση χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναφέρεται η πηγή ή η τράπεζα πληροφοριών από την οποία αντλήθηκαν; Β.6. Καταγράφεται ο τρόπος προσδιορισμού του τελικού δείγματος; Β.7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων - Arm's Length Principle; Β.8. Έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων του/της με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της αρχής της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων-Arm's Length Principle; Β.9. Έχει πραγματοποιηθεί εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους επιχειρηματική αναδιάρθρωση; Β.9.1. Η αναδιάρθρωση συνιστά «πακέτο μεταβίβασης» κατά την έννοια του άρθρου 51 του ν.4172/2013; Β.9.2. Τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων; **Γ.** Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα; Γ.1. Έχουν μεταφερθεί ορθά στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών όλα τα δεδομένα που προβλέπονται όπως αυτά προκύπτουν από τα Βιβλία και το Φάκελο Τεκμηρίωσης; **Δ.** Υφίστανται συμβάσεις σε ότι αφορά τις συναλλαγές με τα συνδεδεμένα πρόσωπα; Εφόσον **υφίστανται:** Δ.1. Τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι; **Ε.** Υπάρχουν αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις; Ε.1. Τηρήθηκαν οι όροι της απόφασης προέγκρισης; Ε.2. Εξακολουθούν να ισχύουν οι κρίσιμες παραδοχές στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης; Ε.3. Υποβλήθηκε η ετήσια έκθεση συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης.	
	<u>Κ. ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ</u>	
	1. Υπάρχει παρουσία του ελεγχόμενου προσώπου (φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα) στο διαδίκτυο, μέσω ιστοσελίδας (site), facebook, twitter, διαφημιστικών banner κλπ; 2. Πραγματοποιούνται συναλλαγές μέσα από το διαδίκτυο; Αν ναι, προσδιορίστε το είδος αυτών. 3. Τηρούνται ηλεκτρονικά τα αρχεία των συναλλαγών; Αν ναι, προσδιορίστε τον όγκο των συναλλαγών αυτών (αξίες, ποσότητες, κλπ).	**<u>Φύλλο εργασίας</u>**

	4. Ποιες διαδικασίες ακολουθούνται για τη διενέργεια των συναλλαγών; 5. Τα εμπορεύματα/προϊόντα και οι υπηρεσίες μπορούν να αγοραστούν κατευθείαν από την ιστοσελίδα (site) της επιχείρησης ή μέσα από ηλεκτρονική αλληλογραφία; 6. Σε ποια χρονική στιγμή της οικονομικής δραστηριότητας του ελεγχόμενου δημιουργήθηκε η ιστοσελίδα της; Οι διαδικτυακές συναλλαγές γίνονται από τρίτο πρόσωπο; Αν ναι, προσδιορίστε τα στοιχεία του. 7. Ποια ονόματα χώρου (domain names) έχουν κατοχυρωθεί; Υπήρξαν οποιεσδήποτε μεταβολές κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο/φορολογικό έτος; Συμπληρώστε την ημερομηνία, τον τίτλο της καταχώρησης και τα στοιχεία του καταχωρητή. 8. Με ποια κριτήρια προσδιορίζεται η συνδρομή που καταβάλλεται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο; Υπάρχουν σχετικές συμβάσεις; 9. Πως έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας; Αν εντός των φορολογικών περιόδων/φορολογικών ετών έγινε ανάπτυξη, βελτίωση ή επέκταση της ιστοσελίδας, αναφέρετε στοιχεία για τις εργατοώρες που χρειάστηκαν, το πρόσωπο που ανέλαβε και την πλατφόρμα λογισμικού πάνω στην οποία έγινε η ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop). 10. Πόσοι εργαζόμενοι απασχολούνται για την παρουσία του ελεγχόμενου στο διαδίκτυο; Αναφέρετε τις θέσεις εργασίας, τους τίτλους, τις αμοιβές και τις ευθύνες που τις συνοδεύουν. 11. Τι ποσά έχουν δαπανηθεί σε τρίτους, εκτός από τις αμοιβές των εργαζομένων, για τη ανάπτυξη της ιστοσελίδας και του ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop); Αναφέρετε αναλυτικά στοιχεία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου/φορολογικού έτους. 12. Ποιους τρόπους είσπραξης χρησιμοποιεί το ελεγχόμενο πρόσωπο (μετρητά, επιταγές, αντικαταβολή, πιστωτικές-χρεωστικές κάρτες, προπληρωμένες κάρτες, κατάθεση σε επαγγελματικό λογαριασμό, paypall κλπ); 13. Τι είδους πιστωτικές κάρτες και με ποια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα συνεργάζεται για τις εισπράξεις του μέσω διαδικτύου; 14. Ποιές υπηρεσίες παρέχουν τα συνεργαζόμενα προς το ελεγχόμενο πρόσωπο χρηματοπιστωτικά ιδρύματα; - Διακανονισμό συναλλαγών - Αναλυτική πληροφόρηση - Ασφάλιση των συναλλαγών, κ.λπ. 15. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις μέσω πιστωτικών καρτών και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές; 16. Πως διαχειρίζονται οι πωλήσεις με άλλους τρόπους και ποια φορολογικά στοιχεία εκδίδονται για αυτές; Να ελεγχθεί	

	δειγματοληπτικά ότι για τις ηλεκτρονικές συναλλαγές έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία και έχουν καταχωρηθεί ορθά στα βιβλία. 17. Ποια διαδικασία ακολουθείται από τη λήψη της παραγγελίας μέχρι και την αποστολή των εμπορευμάτων/προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών; 18. Πώς και από που αποστέλλονται τα εμπορεύματα/προϊόντα που πωλούνται μέσω διαδικτύου; - Ποια μεταφορικά και ταχυδρομικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες χρησιμοποιούνται; - Ποιος παρέχει την ασφάλεια μεταφοράς; - Ποιος επιβαρύνεται με τα έξοδα μεταφοράς; 19. Ποιοι είναι οι μεγαλύτεροι προμηθευτές του κατ' αξία και εθνικότητα; 20. Υπάρχουν διαφημιστικά συμβόλαια ή συμβόλαια affiliate marketing με άλλα πρόσωπα που έχουν παρουσία στο διαδίκτυο; 21. Υπάρχουν αποκλειστικοί διακομιστές (servers) ή χρησιμοποιείται εξοπλισμός (Η/Υ, δίκτυα κλπ) τον οποίο μοιράζεται με άλλα πρόσωπα (hosting); 22. Πραγματοποιούνται διαδικτυακές συναλλαγές με χώρες της Ε.Ε. ή τρίτες χώρες; 23. Διαθέτει το πρόσωπο λογαριασμούς σε αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα ή άλλους εξωχώριους λογαριασμούς;	

Η απόφαση αυτή, μαζί με τα Παραρτήματα, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 18 Ιουνίου 2015

Η Γενική Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

02011962206150088

ΑΠΟ ΤΟ ΕΘΝΙΚΟ ΤΥΠΟΓΡΑΦΕΙΟ
ΚΑΠΟΔΙΣΤΡΙΟΥ 34 * ΑΘΗΝΑ 104 32 * ΤΗΛ. 210 52 79 000 * FAX 210 52 21 004